



# **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis – aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

Maria Glória Rafael

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre  
em Auditoria

Orientada por: Mestre Carlos Martins

S.Mamede Infesta, Outubro de 2012





INSTITUTO  
POLITÉCNICO DO PORTO



Faculdade de  
Economia do  
Porto

# **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis – aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

Maria Glória Rafael

Orientada por: Mestre Carlos Martins

S.Mamede Infesta, Outubro de 2012

## Palavras-chave

Imparidade, reversão, reconhecimento, impacto

## Resumo

O presente trabalho tem como objetivo apresentar os procedimentos adequados na determinação, contabilização, divulgação e tratamento fiscal das imparidades de ativos fixos tangíveis e avaliar o impacto do reconhecimento de uma perda/reversão nas Demonstrações Financeiras. Pretende ainda, apreciar as implicações das imparidades no trabalho do auditor.

Procedeu-se à análise dos eventos ou circunstâncias que indiciam existir perda/reversão por imparidade.

Explanou-se a forma de mensurar a imparidade a reconhecer, incluindo as metodologias subjacentes ao cálculo da quantia recuperável, a qual é indispensável para concluir se existe ou não perda/reversão e expôs-se o adequado reconhecimento contabilístico.

Foi efetuada referência ao limite temporal para avaliar a existência de indicadores de perda/reversão e às circunstâncias que, se verificadas, obrigam as entidades a realizar o teste de imparidade e apresentou-se, detalhadamente, as informações a divulgar relativamente à temática imparidades.

Enumerou-se o tipo de perdas por imparidade consideradas gasto fiscal e os procedimentos necessários para a sua dedutibilidade.

Relativamente às perdas por imparidade que não são consideradas gasto fiscal, foi analisado o devido tratamento ao nível do imposto corrente e do imposto diferido.

Em relação ao trabalho do auditor, referiu-se o que aquele deve validar relativamente às imparidades, os conhecimentos que deverá ter para examinar aquela rubrica, os procedimentos a desenvolver para analisar as estimativas elaboradas pelo Orgão de Gestão e a forma como deve proceder quando recorre ao trabalho de um perito.

Realizou-se um estudo sobre o impacto do reconhecimento de uma imparidades no ativo não corrente, no capital próprio e no resultado líquido e sobre a adequacidade das divulgações.

Por fim, conclui-se que a temática imparidade é bastante complexa, que integra um elevado grau de subjetividade e que o seu impacto nas demonstrações financeiras pode ser elevado, pelo que, requer uma análise cuidada por parte de todos os envolvidos.

**Keywords**

Impairment, reversal, recognition, impact

**Abstract**

The present work aims to present the appropriate procedures in determining, accounting, disclosure and tax treatment of the impairment of tangible fixed assets and assess the impact of the recognition of a loss/reversal in the Financial Statements. It also intends to appreciate the implications of impairments in the work of the auditor.

Proceeded to analyze the events or circumstances exist that indicate loss/reversal of impairment.

Expounded the form of measure the impairment to recognize, including the methodologies underlying the calculation of the recoverable amount, which is indispensable to conclude whether or not there loss/reversal and exposed the appropriate accounting recognition.

Was made reference to the time limit for assess the existence of loss / reversal indicators and the circumstances that, if verified, oblige the entities to perform the impairment test and presented, in detail, the information to disclose relatively the theme impairments.

Enumerate the type of impairment losses considered tax cost and the procedures necessary for their deductibility.

For the impairment losses that are not considered tax cost, was analyzed the treatment due the level of current tax and deferred tax.

Concerning the work of Auditor, referred to what that should validate relatively of impairments, the knowledge they should have to examine that item, procedures developed to analyze the estimates prepared by Management and how to proceed when recourse to the work of an expert.

Achieved a study about the impact of the recognition of an impairment on non-current assets, in equity and net income and the adequacy of disclosures.

Finally, it is concluded that the theme impairment is quite complex, incorporating a high degree of subjectivity and its impact on the Financial Statements may be high, whereby, requires careful analysis by all involved.

## ***Lista de abreviaturas e siglas***

<b>AFT</b>	Ativo Fixo Tangível
<b>AI</b>	Ativos Intangíveis
<b>ANC</b>	Ativo não Corrente
<b>CNC</b>	Comissão de Normalização Contabilística
<b>CP</b>	Capital Próprio
<b>DE</b>	Depreciação do Exercício
<b>DF's</b>	Demonstrações Financeiras
<b>IAS</b>	<i>International Accounting Standard</i> (Norma Internacional de Contabilidade)
<b>ID</b>	Impostos Diferidos
<b>NCRF</b>	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
<b>NCRF – PE</b>	Norma Contabilística e de Relato Financeiro – Pequenas Entidades
<b>NI</b>	Norma Interpretativa
<b>QE</b>	Quantia Escriturada
<b>RL</b>	Resultado Líquido
<b>ROC</b>	Revisor Oficial de Contas
<b>VLC</b>	Valor Líquido Contabilístico

**Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis**  
**aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

as

---

***Índice Geral***

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	1
<b>PARTE I - ENQUADRAMENTO</b> .....	4
I.1. NORMATIVOS .....	4
I.2. CONCEITOS.....	5
I.3. MENSURAÇÃO .....	6
I.3.1. MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO INICIAL .....	7
I.3.2. MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO .....	7
<b>PARTE II – MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO DAS IMPARIDADES EM</b> <b>ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS</b> .....	8
II.1. IDENTIFICAÇÃO DE UM ATIVO COM IMPARIDADE.....	8
II.2. MENSURAÇÃO DA QUANTIA RECUPERÁVEL.....	10
II.3. RECONHECIMENTO DA PERDA POR IMPARIDADE.....	19
II.4. REVERSÃO DA PERDA POR IMPARIDADE .....	20
II.5. UNIDADES GERADORAS DE CAIXA E GOODWILL.....	25
II.6. TEMPESTIVIDADE DOS TESTES DE PERDA POR IMPARIDADE/REVERSÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE .....	33
II.7. INFORMAÇÕES A DIVULGAR SOBRE IMPARIDADES .....	33
II.8. COMPARAÇÃO ENTRE NORMATIVO NACIONAL E NORMATIVO INTERNACIONAL .....	36
<b>PARTE III – IMPLICAÇÕES FISCAIS DAS IMPARIDADES EM ACTIVOS</b> <b>FIXOS TANGÍVEIS</b> .....	39
III.1. ENQUADRAMENTO EM IRC .....	39
III.2. IMPOSTOS DIFERIDOS.....	41
<b>PARTE IV – AUDITORIA ÀS IMPARIDADES</b> .....	43
IV.1. OBJETIVO DA AUDITORIA .....	43

**Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis  
aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

IV.2. PLANEAMENTO E PROVA DE AUDITORIA .....	43
IV.3. IMPLICAÇÕES DO USO DE ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS.....	45
IV.4. O ENVOLVIMENTO DE PERITOS .....	46
<b>PARTE V – ESTUDO - IMPACTO DAS IMPARIDADES/REVERSÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS .....</b>	<b>49</b>
V.1. OBJETIVOS E METODOLOGIA DO ESTUDO.....	49
V.2. DEFINIÇÃO DA AMOSTRA.....	51
V.3. METODOLOGIA DE TRATAMENTO DE DADOS .....	55
V.4. ANÁLISE DO IMPACTO DAS IMPARIDADES/REVERSÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS .....	56
V.5. AVALIAÇÃO AS DIVULGAÇÕES SOBRE IMPARIDADES/REVERSÕES .....	65
V.6. CONCLUSÕES .....	73
<b>PARTE VI - CONCLUSÕES .....</b>	<b>76</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>78</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>.....</b>
BALANÇO, DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E ANEXO DE 2010 DA ENTIDADE EDIA – EMPRESA DE DESENVOLVIMENTO E INFRA-ESTRUTURA DO ALQUEVA, S.A.....	ANEXO 1
BALANÇO, DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E ANEXO DE 2010 DA ENTIDADE STCP – SOCIEDADE DE TRANSPORTES COLECTIVOS DO PORTO, S.A. ....	ANEXO 2
BALANÇO, DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E ANEXO DE 2010 DA ENTIDADE APVC – ADMINISTRAÇÃO DO PORTO DE VIANA DO CASTELO, S.A.....	ANEXO 3
BALANÇO, DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E ANEXO DE 2010 DA ENTIDADE PARQUE EXPO 98, S.A.....	ANEXO 4
BALANÇO, DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E ANEXO DE 2010 DA ENTIDADE ACP- AUTOMÓVEL CLUB DE PORTUGAL.....	ANEXO 5
BALANÇO, DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E ANEXO DE 2010 DA ENTIDADE GRUPO SALVADOR CAETANO, S.G.P.S., S.A.....	ANEXO 6

**Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis  
aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

BALANÇO, DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E ANEXO DE 2010 DA ENTIDADE PORTUCEL – EMPRESA PRODUTORA DE PASTA E PAPEL, S.A.....	ANEXO 7
BALANÇO, DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E ANEXO DE 2010 DA ENTIDADE SEMAPA – SOCIEDADE DE INVESTIMENTO E GESTÃO, S.G.P.S., S.A. ....	ANEXO 8
BALANÇO, DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E ANEXO DE 2010 DA ENTIDADE CP – COMBOIOS DE PORTUGAL, E.P.E. ....	ANEXO 9
BALANÇO, DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E ANEXO DE 2010 DA ENTIDADE TUB – EMPRESA TRANSPORTES URBANOS DE BRAGA – E.M.. ....	ANEXO 10

# Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis

## aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria

---

### *Índice de Figuras*

<b>Figura 1.</b> Mensuração da quantia recuperável e da perda por imparidade .....	11
<b>Figura 2.</b> Bases para as estimativas dos fluxos de caixa futuros .....	16
<b>Figura 3.</b> Reconhecimento da perda por imparidade .....	20

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

### *Índice de Quadros*

<b>Quadro 1.</b> Amostra selecionada .....	52
<b>Quadro 2.</b> Impacto das imparidades/reversões no activo não corrente – período 2010 .....	56
<b>Quadro 3.</b> Impacto das mparidades/reversões no activo não corrente – período 2009 .....	57
<b>Quadro 4.</b> Impacto das imparidades/reversões no capital próprio – período 2010 .....	59
<b>Quadro 5.</b> Impacto das imparidades/reversões no capital próprio – período 2009 .....	59
<b>Quadro 6.</b> Impacto das imparidades/reversões no resultado líquido – período 2010 .....	62
<b>Quadro 7.</b> Impacto das imparidades/reversões no resultado líquido – período 2009 .....	63

## ***Introdução***

Este trabalho foi realizado no âmbito de unidade curricular Dissertação que integra o segundo ano do Mestrado em Auditoria, ministrado pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, no ano letivo de 2011/2012 e pretende, principalmente, dar resposta às seguintes questões: como mensurar e reconhecer, de forma adequada, as imparidades de ativos fixos tangíveis e as suas reversões? Qual o impacto do reconhecimento de uma perda por imparidade ou de uma reversão, no património de uma entidade?

O tema escolhido, “Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis – aspetos contabilísticos, fiscais e de auditoria”, é um assunto que se afigura de grande relevância e oportunidade uma vez que a imparidade de ativos é uma realidade cada vez mais presente e constante nas entidades, podendo ter um grande impacto no seu ativo, nos seus resultados e nos capitais próprios pelo que, a sua devida mensuração e adequado reconhecimento são fundamentais para que as Demonstrações Financeiras deem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados do período das entidades.

Fatores como a crescente inovação tecnológica, a globalização dos mercados, a internacionalização da economia, entre outros, originaram um acréscimo da competitividade e mobilidade de capitais aumentando a incerteza e o risco empresarial tendo impacto ao nível da estrutura e organização das entidades vendo-se obrigadas, algumas delas, a tomar determinadas medidas como por exemplo, diminuir a capacidade de produção não utilizada, explorar outros setores de atividade, utilizar tecnologias mais avançadas, dispensar pessoal, ceder ativos, entre outras.

Estas situações, muitas vezes, fazem com que haja uma diminuição do valor dos ativos da entidade como é o caso, por exemplo, de uma máquina tecnologicamente ultrapassada pelo que, surge a problemática da imparidade de ativos, despoltando a necessidade de ajustar a valorização daqueles.

De facto, a utilização do custo histórico como critério valorimétrico sem a devida revisão e atualização da valorização, provoca um desfasamento, por vezes bastante elevado, entre

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

o real valor dos ativos e o seu valor apresentado nas Demonstrações Financeiras tornando-se, por isso, imprescindível a substituição daquele critério pelo critério do justo valor ou valor de uso, cuja aplicação se encontra prevista no normativo que versa sobre as imparidades de ativos, de forma a que a informação financeira seja mais real, relevante e fiável tornando-se, desta forma, mais útil e adequada às necessidades de decisão dos diferentes stakeholders.

Este tema também tem implicações a nível fiscal, não só ao nível do imposto corrente como também ao nível do imposto diferido, dada a possibilidade de surgirem divergências entre o tratamento contabilístico e o tratamento fiscal.

Contudo, existe a possibilidade de as entidades não aplicarem, quando devido, o normativo relativo às imparidades, dada a desvalorização patrimonial que aquele poderá originar, ou de o aplicar de forma incorreta, quer inconscientemente, quer intencionalmente, por exemplo, para gerenciar resultados. Assim, a segurança dada pelo parecer do ROC é fundamental para aumentar a confiança dos utentes relativamente às Demonstrações Financeiras devendo, o auditor, efetuar uma análise cuidadosa da rubrica imparidades.

Espelhar o impacto que o reconhecimento de uma perda por imparidade ou da reversão de uma perda por imparidade tem no património de uma entidade, contribui para uma maior perceção da importância desta temática para a veracidade das informações financeiras.

Este trabalho tem como principais objetivos analisar a problemática da valorização dos ativos fixos tangíveis sujeitos a perdas por imparidade, nomeadamente, explicar os critérios e métodos adequados para proceder à mensuração das imparidades, ao seu reconhecimento assim como à sua divulgação e estudar a relevância do registo de uma perda/reversão na posição financeira e nos resultados de uma entidade assim como a adequabilidade das informações inerentes divulgadas.

A metodologia adotada na realização do presente trabalho foi estipulada tendo em consideração a necessidade de dar resposta às questões a ele inerente e consistiu na investigação e análise bibliográfica de referência teórica relativa a imparidade de ativos

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

fixos tangíveis, conjugada com o estudo dos normativos aplicáveis ao tema, nomeadamente normativos contabilísticos, fiscais e de auditoria, complementada com a apresentação e resolução de casos práticos, para ilustrar a parte teórica do trabalho e com um estudo sobre o impacto do reconhecimento de uma perda por imparidade ou de uma reversão de uma perda por imparidade, no ativo não corrente, no resultado líquido e nos capitais próprios da entidade, efetuando, para tal, uma análise quantitativa e qualitativa das Demonstrações Financeiras das entidades selecionadas para o estudo.

Esta dissertação integra seis partes. Na primeira é efetuada uma breve introdução ao tema a qual inclui, os normativos aplicáveis, os conceitos associados e os modelos de mensuração de ativos fixos tangíveis que podem ser adotados pelas entidades.

A segunda parte aborda assuntos inerentes ao tratamento contabilístico das imparidades de ativos, nomeadamente, a sua identificação, a determinação do seu valor, a sua relevação contabilística, a mensuração e reconhecimento da sua reversão, assim como a tempestividade da sua análise e a sua divulgação. Faz-se ainda referência às diferenças existentes entre normativo contabilístico nacional relativo às imparidades e o internacional. Ao longo desta parte procurou-se ilustrar a teoria com a apresentação de alguns casos práticos.

Na terceira parte explana-se o tratamento fiscal das imparidades, quer ao nível do imposto corrente quer ao nível do imposto diferido. As implicações da temática imparidades no trabalho do auditor são abordadas na parte IV, fazendo-se referência aos objetivos do auditor na análise desta rubrica, às implicações ao nível do planeamento do seu trabalho e da obtenção de prova de auditoria, ao trabalho a desenvolver na análise das estimativas contabilísticas e ao procedimento adequado aquando da utilização do trabalho de um perito.

Um estudo sobre o impacto do reconhecimento de uma perda/reversão, é desenvolvido ao longo da parte V, integrando a vertente quantitativa, valores absolutos e percentuais, e a vertente qualitativa, nomeadamente a qualidade das divulgações inerentes.

Por fim, no último capítulo, são apresentadas as conclusões extraídas deste trabalho.

## ***I. Enquadramento***

### **I.1. Normativos**

A imparidade é tratada por duas normas, consoante a natureza dos ativos:

- ❑ NCRF 12 – Imparidade de Ativos, que trata dos ativos não financeiros;
- ❑ NCRF 27 – Instrumentos Financeiros, que trata dos ativos financeiros.

A NCRF 12 – Imparidade de Ativos, emanada pela CNC, tem por base a Norma Internacional de Contabilidade *IAS 36 - Impairment of Assets* (Imparidade de Ativos) adotada pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão de 3 de Novembro, e tem como objetivo, estabelecer os procedimentos que uma entidade deve aplicar para garantir que os seus ativos não são escriturados por valor superior à sua quantia recuperável, especificando ainda as circunstâncias que originam a reversão da imparidade assim como as divulgações a efetuar relativamente a esta matéria.

Relativamente ao âmbito, a NCRF 12 – Imparidade de Ativos aplica-se no reconhecimento de imparidades de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e propriedades de investimento mensuradas pelo modelo do custo, excluindo-se da sua esfera de aplicação os contratos de construção, instrumentos financeiros, ativos biológicos, benefícios dos empregados, inventários, ativos não correntes detidos para venda e propriedades de investimento mensuradas ao justo valor, cujo tratamento se encontra previsto em NCRF's específicas.

A NCRF 12 - Imparidade de Ativos aplica-se ainda aos ativos que sejam escriturados pela quantia revalorizada, ou seja, ao justo valor determinado de acordo com outras normas tais como o modelo de revalorização previsto na NCRF 7 - Ativos Fixos Tangíveis. Neste caso, a identificação da questão da imparidade depende dos pressupostos usados para determinar o justo valor, pelo que:

- ❑ se o justo valor for o valor de mercado e os custos com a alienação forem irrelevantes, o efetivo valor do ativo (quantia recuperável) está muito próximo ou é superior à quantia revalorizada sendo improvável que aquele esteja em imparidade

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

pelo que, não é necessário determinar o seu efetivo valor (quantia recuperável);

- ❑ se o justo valor for o valor de mercado e os custos com a alienação forem significativos, o justo valor menos os custos de vender é inferior à quantia revalorizada devendo, a entidade, determinar se o ativo se encontra em imparidade;
- ❑ se o justo valor não for determinado com base no valor de mercado, a quantia revalorizada pode ser inferior ou superior ao efetivo valor do ativo (quantia recuperável), sendo necessário determinar se aquele está em imparidade.

A NCRF – PE, de aplicação facultativa nas pequenas entidades, é omissa relativamente a esta temática existindo, contudo, remissão para a NCRF 12 – Imparidade de Ativos.

Decorrente da NCRF 12 – Imparidade de Ativos, foi emitida a NI 2 – Uso de Técnicas de Valor Presente para Mensurar o Valor de Uso, com o objetivo de esclarecer ou orientar relativamente ao cálculo do valor presente necessário à determinação do valor de uso.

No que respeita aos ativos fixos tangíveis foi emitida, pela CNC, a NCRF 7 - Ativos Fixos Tangíveis, a qual se baseia na IAS 16 - *Property, Plant and Equipment* (Imobilizado e Equipamentos), adotada pelo Regulamento n.º 1126/2008 da Comissão de 3 de Novembro, cujo objetivo é o de estabelecer o tratamento contabilístico das operações inerentes aos ativos fixos tangíveis incidindo, sobretudo, no seu reconhecimento e mensuração.

Ao nível da fiscalidade, o Código do Imposto sobre os Rendimentos Coletivos prevê, nos seus arts.º 35º, 38º entre outros, o regime fiscal a aplicar relativamente às imparidades.

### **I.2. Conceitos**

De acordo com § 4 da NCRF 12 – Imparidade de Ativos, Perda por Imparidade “*é o excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em*

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

*relação à sua quantia recuperável.”<sup>1</sup> De mencionar que o conceito contabilístico de perda por imparidade “está fortemente impregnado pela característica qualitativa da prudência, pois trata-se de um aspecto determinante para a obtenção da fiabilidade das quantias registadas nos activos das DF”.<sup>2</sup>*

Por quantia escriturada entende-se “a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.”<sup>3</sup>

A NCRF 12 – Imparidade de Ativos, no seu § 4, estipula que a quantia recuperável “é a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ou unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.”<sup>3</sup>

A imparidade de ativos está relacionada com a perda de valor desses ativos, isto é, o conceito contabilístico de imparidade tem a sua essência na definição de ativo pelo que, torna – se importante proceder à sua conceituação.

Um ativo é definido como um recurso controlado pela entidade em consequência de acontecimentos passados, havendo a expectativa que daquele fluam benefícios económicos futuros para a entidade. A NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis, no seu § 6, define ativos fixos tangíveis como os “*itens tangíveis que: sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e se espera que sejam usados durante mais do que um período.*”<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Aviso n.º 15 655/2009 de 07 de Setembro. Norma Contabilística de Relato Financeira 12 – Imparidade de Activos. *Diário da República n.º 173 – II Série*. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Lisboa. 36299 pp.

<sup>2</sup> Martins, P.F. (2010). *Imparidade de Activos e o papel da Auditoria Interna*. Acedido em 11 de Dezembro de 2011, no Web site do: Instituto Superior de Contabilidade e Administração – Universidade de Aveiro: <http://ria.ua.pt/handle/10773/3538>. 16 pp.

<sup>3</sup> Aviso n.º 15 655/2009 de 07 de Setembro. Norma Contabilística de Relato Financeira 12 – Imparidade de Activos. *Diário da República n.º 173 – II Série*. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Lisboa. 36299 pp.

<sup>4</sup> Aviso n.º 15 655/2009 de 07 de Setembro. Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 – Activos Fixos Tangíveis. *Diário da República n.º 173 – II Série*. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Lisboa. 36280 pp.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Um ativo só deverá ser reconhecido se for provável que futuros benefícios económicos relacionados com aquele fluam para a entidade e o seu custo ou valor possam ser mensurados com fiabilidade.

### **I.3. Mensuração**

#### **I.3.1. Mensuração no reconhecimento inicial**

Aquando da aquisição (reconhecimento inicial), um ativo fixo tangível é registado pelo seu custo de aquisição o qual inclui, essencialmente, o seu preço de compra, após dedução dos descontos e abatimentos, e quaisquer outros custos diretamente atribuíveis à colocação do ativo no local e na condição necessária para o mesmo ser capaz de funcionar de forma pretendida. Como exemplo de outros custos temos: custos de transporte, custos de manuseamento e custos de instalação e montagem. Os custos de administração e outros custos gerais nunca são imputados ao custo de aquisição do ativo.

#### **I.3.2. Mensuração após reconhecimento**

Após o reconhecimento inicial uma entidade pode optar, como política contabilística de mensuração, pelo modelo de custo ou pelo modelo de revalorização. A política adotada deve ser aplicada a todos os ativos que integram cada classe de ativos.

##### *Modelo de Custo*

De acordo com o modelo de custo, o valor contabilístico de um item do ativo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo deduzido da depreciação acumulada e das perdas por imparidade acumuladas.

##### *Modelo de Revalorização*

O modelo de revalorização estabelece que o valor contabilístico de um item do ativo fixo tangível corresponde ao seu justo valor deduzido das depreciações acumuladas subsequentes e das perdas por imparidade subsequentes.

## ***II. Mensuração e Reconhecimento das Imparidades em Ativos Fixos Tangíveis***

### **II.1. Identificação de um ativo em imparidade**

O conceito de imparidade surge do facto do valor contabilístico de um ativo não corresponder à sua efetiva capacidade de gerar benefícios económicos futuros, havendo a necessidade de atualizar a quantia escriturada de forma a que esta reflita o valor atual da capacidade futura do ativo gerar benefícios económicos.

Assim, a imparidade traduz uma perda de valor sofrida pelo ativo devido a fatores externos ou internos à entidade em consequência da sua menor capacidade para gerar benefícios económicos.

Em cada data de relato, uma entidade deve verificar se existe qualquer circunstância que a leve a crer que os seus ativos podem estar em imparidade. Quando analisa as circunstâncias, a entidade baseia-se em fontes de informação externas e internas.

As fontes de informação externas são:

- a) “durante o período, o valor de mercado de um activo diminuiu significativamente mais do que esperado pela passagem do tempo ou do uso normal;*
- b) ocorreram alterações significativas com efeitos adversos na entidade, ou vão ocorrer num período próximo, no mercado tecnológico, económico ou legal em que a entidade opera, ou ainda no mercado do activo;*
- c) as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre aplicações financeiras aumentaram significativamente durante o período, e esses aumentos deverão afectar a taxa de desconto utilizada para calcular o valor de uso do activo e diminuir materialmente o valor recuperável do activo;*
- d) o valor contabilístico dos capitais próprios é superior ao seu valor de*

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

*capitalização.”<sup>5</sup>*

As fontes de informação internas são:

- e) *“existe evidência de obsolescência ou dano físico do activo;*
  
- f) *ocorreram no período alterações significativas com efeitos adversos na entidade, ou vão ocorrer num período próximo, na forma como o activo está ou se espera que venha ser utilizado. Estas mudanças incluem planos de abandono ou de reestruturação da operação à qual o activo pertence, ou venda do activo antes da data esperada;*
  
- g) *existe evidência proporcionada pela informação interna que indica que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.”<sup>6</sup>*

Um exemplo de um indicador interno é a aquisição de uma máquina relativamente à qual a entidade espera uma produção de 35.000 unidades mas que, na realidade, apenas produz 30.000 unidades. O facto da produção real ser inferior à produção esperada indica que o investimento não irá ser recuperado pelo que, a máquina encontrar-se-á em imparidade.

Um indicador externo pode ser, por exemplo, a aquisição de uma máquina para a qual foi prevista uma vida útil de oito anos. Contudo, passados três anos, é criada e colocada no mercado uma nova máquina para produzir o mesmo tipo de bens mas com o dobro da rapidez. Desta forma, a máquina adquirida irá ser substituída antes do tempo perspectivado e, como consequência, não irá gerar os fluxos de caixa durante o tempo previsto, logo o ativo encontrar-se-á em imparidade.

Sempre que, com base na avaliação efetuada, haja qualquer indicação de que um ativo poderá estar em imparidade, a entidade deverá proceder à determinação da respetiva quantia recuperável, de forma a concluir se o ativo está ou não em imparidade.

---

<sup>5</sup> Rodrigues, J. (2009). *Sistema de normalização contabilística explicado*. Porto Editora. Porto. 774 pp.

<sup>6</sup> Rodrigues, J. (2009). *Sistema de normalização contabilística explicado*. Porto Editora. Porto. 774 pp.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

De mencionar que, a existência de indicadores de que um ativo poderá estar em imparidade poderá indiciar que o valor residual, a vida útil ou o método de depreciação daquele poderão não ser os adequados e como tal, deverão ser revistos e talvez ajustados de acordo com o normativo aplicável ao tipo de ativo, que no caso dos ativos fixos tangíveis será a NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis, independentemente do reconhecimento ou não de qualquer perda por imparidade.

### **II.2. Mensuração da quantia recuperável**

Como já referido, a perda por imparidade corresponde ao excedente do valor escriturado de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, relativamente à sua quantia recuperável. Assim, um ativo está em imparidade quando a sua quantia escriturada é superior à sua quantia recuperável correspondendo, a perda por imparidade, à diferença entre aquelas quantias. Para determinar se um ativo está ou não com imparidade a entidade tem que determinar a sua quantia recuperável e:

- se esta for inferior à quantia escriturada



ativo em imparidade

- se esta for superior à quantia escriturada



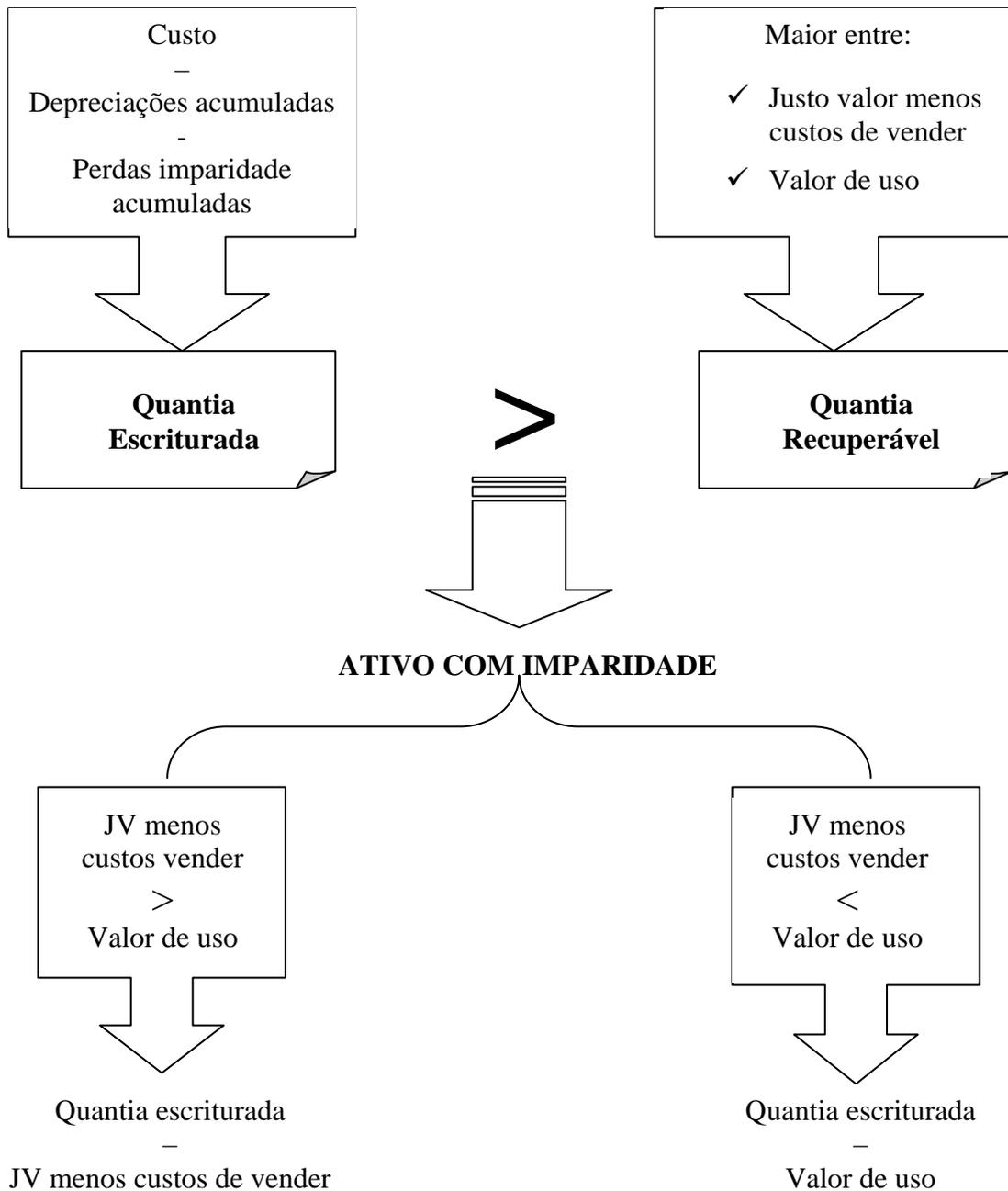
ativo não está em imparidade.

A quantia recuperável é o valor mais alto entre:

- o justo valor de um ativo menos custos de alienação, e
- o valor de uso.

## Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria

Esquemáticamente pode ser traduzido da seguinte forma:



Fonte: elaboração própria

**Figura 1: Mensuração de quantia recuperável e da perda por imparidade**

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

O justo valor menos custos de vender de um ativo corresponde ao valor de alienação, acordado numa transação entre partes conhecedoras e interessadas entre as quais não existe qualquer relacionamento, deduzido dos gastos necessários à realização da venda.

Partes conhecedoras significa que as partes envolvidas na transação tem um conhecimento razoável da natureza e características do ativo, assim como do seu uso atual e potencial e condições de mercado.

Partes interessadas significa que:

- o comprador está motivado mas não tem a obrigação de comprar, não adquirindo a qualquer preço;
- o vendedor não está sujeito a determinadas circunstâncias, como por exemplo, dificuldades financeiras, que o force a alienar o ativo a qualquer preço, estando interessado em vender pelo melhor valor possível.

O conceito de justo valor faz referência a uma transação realizada entre partes sem qualquer relacionamento, o que se traduz no facto de os envolvidos na transação atuarem de forma independente entre si, implicando que o preço praticado na alienação esteja de acordo com as condições de mercado.

De acordo com a NCRF 12 - Imparidade de Ativos, o justo valor de um ativo poderá corresponder a um dos três montantes:

- valor de venda do ativo estipulado num acordo de venda vinculativo respeitante a uma transação entre partes não relacionadas;
- preço de mercado do ativo, o qual deverá corresponder ao preço corrente de oferta de compra. Contudo, se não houver preços correntes de oferta de compra, a entidade poderá basear-se no preço de venda praticado na transação mais recente para estimar o justo valor, desde que, não se tenham verificado alterações relevantes nas circunstâncias económicas entre a data da transação que vai servir de

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

base à estimativa e a data de realização da estimativa;

- ❑ valor determinado a partir da melhor informação existente para espelhar o montante que poderá ser obtido, à data do balanço, da venda do ativo numa transação entre partes conhecedoras e interessadas e independentes entre si. Ao apurar o valor, a entidade deverá considerar valores praticados em transações recentes, de ativos semelhantes, realizadas no mesmo setor de atividade.

A entidade ao determinar o justo valor deverá utilizar, primordialmente, o valor de venda estabelecido num acordo de venda vinculativo. Contudo, se não existir qualquer acordo de venda vinculativo a entidade, subsidiariamente, devesse usar o preço de mercado e, no caso de inexistência de mercado ativo para o ativo é que deverá basear-se na melhor informação disponível.

Os custos de vender a deduzir ao justo valor incluem: custos legais; imposto do selo; comissões; custos de transporte; custos de remoção do ativo; entre outros custos necessários para colocar o ativo em condições para a sua alienação.

Não deverão ser incluídos na determinação do justo valor menos custos de vender as despesas de financiamento, gastos de imposto sobre o rendimento e despesas inerentes à redução ou reorganização da entidade após a alienação do ativo.

### **Caso Prático: Cálculo do justo valor menos custos de vender de um ativo**

A entidade Textil, S.A., cuja atividade é a produção de vestuário de senhora, adquiriu, no ano de 2010, uma máquina de grande capacidade a qual pretende alienar. Para o efeito, solicitou a um avaliador especializado que efetuasse uma avaliação da máquina de modo a poder indicar o preço a praticar num acordo de venda. Após a devida avaliação, o avaliador determinou que o preço seria de 95.000,00 €. É conhecimento da entidade que, para poder ser transportada, a máquina terá de ser desmontada e novamente montada no cliente, sendo a respetiva despesa no valor de 3.500,00 €. A potencial alienação será realizada com a intervenção de um terceiro o qual está encarregue de toda a negociação com o cliente, pelo que, lhe será paga uma comissão no valor de 1.000,00 €. O transporte da máquina para o

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contábilísticos, fiscais e de auditoria**

---

cliente, efetuado por caminhão, terá o custo de 2.500,00 €. Esta alienação vai obrigar a empresa a efetuar uma pequena reorganização na entidade cujos gastos assumem o valor de 2.500,00 €. O justo valor menos os custos de vender seria:

Preço no acordo de venda	95.000,00 €
Gasto de desmontar/montar	- 3.500,00 €
Comissão	- 1.000,00 €
Gastos de transporte	- <u>2.500,00 €</u>
	<b>88.000,00 €</b>

Contudo, uma entidade poderá não conseguir determinar o justo valor menos os custos de vender de um ativo por não haver acordo de venda vinculativo, não existir mercado ativo e nem informação que reflita o valor que seria obtido numa transação entre partes conhecedoras, interessadas e independentes. Desta forma, para determinar a quantia recuperável a entidade deve calcular o valor de uso.

O valor de uso corresponde ao valor presente dos fluxos de caixa futuros que a entidade perspetiva obter com o uso continuado do ativo e com a sua venda no final da sua vida útil.

O valor de uso calculado deve refletir:

- os fluxos de caixa futuros que a entidade estima obter com o uso e a venda do ativo, determinados com base em pressupostos sólidos e verificáveis de negócio;
- adequadas variações no valor dos fluxos de caixa futuros ou na tempestividade da sua ocorrência, que a entidade considera serem possíveis de se verificar;
- o valor temporal do dinheiro utilizando, para tal, uma taxa de juro corrente, sem risco de mercado, para efetuar a atualização dos fluxos de caixa;
- o preço de sustentar a incerteza inerente ao ativo; e
- outros fatores, tais como, a eventual falta de liquidez espelhada no preço de mercado, que por sua vez estaria refletida nos influxos de caixa futuros que a

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

entidade espera obter do ativo.

Ao estimar os fluxos de caixa futuros, a entidade deve:

- usar pressupostos que melhor reflitam a estimativa da escala de condições económicas que irão existir ao longo da vida útil remanescente do ativo considerando, principalmente, evidências externas;
- basear-se nos orçamentos financeiros aprovados pelo Orgão de Gestão mais recentemente, devendo as estimativas serem realizadas para um período máximo de cinco exceto se um período mais longo possa ser justificado. Não deve ser considerado, na estimativa, qualquer fluxo de caixa futuro proveniente de reestruturações futuras ou de aumentos ou melhorias no desempenho do ativo;
- utilizar uma taxa de crescimento estável ou decrescente para extrapolar os fluxos de caixa futuros, estimados com base nos orçamentos financeiros, para os anos subsequentes ao termino destes exceto, se a utilização de uma taxa crescente possa ser justificada.

A estimativa dos futuros fluxos de caixa deverá integrar:

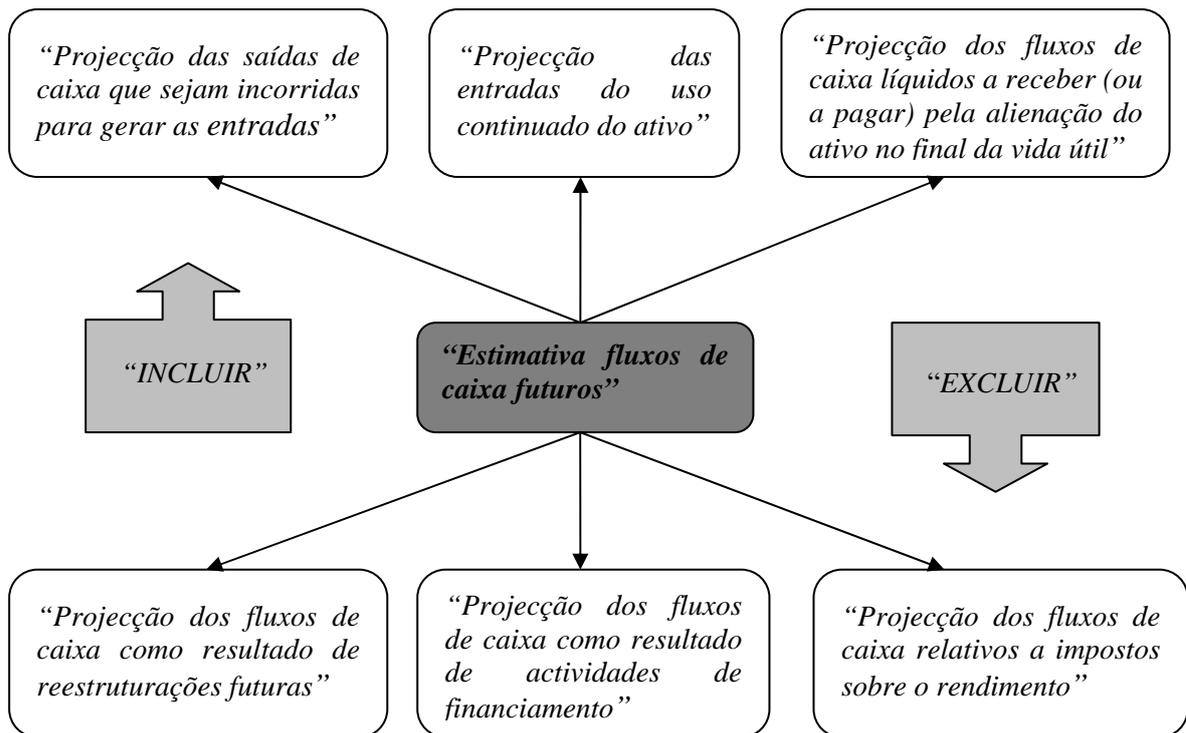
- os influxos de caixa que se prevê que o ativo gere com o seu uso continuado;
- os exfluxos de caixa a suportar para conseguir gerar os influxos de caixa obtidos do uso continuado do ativo e cuja imputação, a este, possa ser efetuada numa base razoável e sistemática, incluindo os exfluxos de caixa a incorrer para colocar o ativo na condição necessária para a utilização pretendida;
- o fluxo de caixa líquido gerado pela venda do ativo no final da sua vida útil, o qual deve corresponder ao valor que a entidade estima receber numa operação de alienação entre partes conhecedoras, interessadas e independentes entre si, deduzido dos encargos a incorrer com a venda.

## Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria

A estimativa dos fluxos de caixa futuros deverá excluir:

- ❑ os fluxos de caixa derivados de uma futura reorganização relativamente à qual a entidade ainda não assumiu um compromisso,
- ❑ os influxos e exfluxos de caixa resultantes de benfeitorias no desempenho de ativo,
- ❑ os futuros fluxos de caixa gerados por atividades de financiamento, e
- ❑ os influxos ou exfluxos de caixa provenientes de impostos sobre o rendimento.

Os influxos e exfluxos futuros a incluir/excluir na estimativa dos fluxos de caixa futuros poderão ser traduzidos, esquematicamente, da seguinte forma:



Fonte: Sistema de Normalização Contabilística - Teoria e Prática<sup>7</sup>

**Figura 2: “Bases para as estimativas dos fluxos de caixa futuros”**

<sup>7</sup> Gomes, J. e Pires, J. (2011). SNC – sistema de normalização contabilística – teoria e prática. 4ª edição, Vida Económica – Editorial, SA. Porto. 338 pp.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Relativamente aos fluxos de caixa derivados de reestruturações futuras é de mencionar que, na data em que a entidade assumir o compromisso da sua realização, deverá incluir na sua estimativa dos fluxos de caixa futuros os benefícios económicos gerados pela reorganização baseando-se, para tal, nos orçamentos financeiros recentemente aprovados pelo Orgão de Gestão, devendo provisionar os exfluxos estimados de acordo com a NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

No que respeita ao aumento ou melhoria do desempenho do ativo é de referir que, enquanto a entidade não incorrer em exfluxos de caixa, os influxos futuros derivados da benfeitoria, que se esperam que fluam para a entidade associados ao exfluxo, não são de incluir nas estimativas dos fluxos de caixa futuros.

No cálculo do valor do uso no âmbito da determinação da perda por imparidade, o conceito de taxa de desconto assume grande relevância dado que, e de acordo com o § 25 da NCRF 12 – Imparidade de Ativos, a taxa de desconto deve ser *“a(s) taxa(s) antes de impostos que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado sobre:*

- a) o valor temporal do dinheiro; e*
- b) os riscos específicos para o activo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.”<sup>8</sup>*

Deste modo, a taxa de desconto a utilizar deverá corresponder ao retorno que seria exigido por investidores que realizassem um investimento semelhante quanto aos fluxos de caixa, tempestividade e fatores de risco. Assim, a taxa de desconto a usar poderá ser determinada com base:

- na taxa implícita nas transações relativas a ativos com características similares realizadas correntemente no mercado, ou

---

<sup>8</sup> Aviso n.º 15 655/2009 de 07 de Setembro. Norma Contabilística de Relato Financeira 12 – Imparidade de Activos. *Diário da República n.º 173 – II Série*. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Lisboa. 36300 pp.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

- no custo médio ponderado do capital de uma entidade admitida à negociação na bolsa de valores, que detenha um ativo cujo potencial de serviço e de risco seja similar ao do ativo em questão.

Ao estimar a taxa de desconto a utilizar, deve ainda se ter em consideração que aquela não deverá refletir os riscos relativamente aos quais se tenha procedido ao ajustamento das estimativas dos influxos e exfluxos de caixa futuros.

Depois de estimar os fluxos de caixa futuros, o valor de uso é determinado a partir da seguinte equação:

$$\text{Valor de Uso} = \frac{F1}{(1+i)} + \frac{F2}{(1+i)^2} + \frac{F3}{(1+i)^3} + \dots + \frac{Fx}{(1+i)^x}$$

Em que:

F = fluxos de caixa estimados para cada período.

x = limite temporal de períodos

i = taxa de desconto

### **Caso Prático: Cálculo do valor de uso**

A entidade Metais, S.A., produz e comercializa chapas de metal. Em 2007 adquiriu, pelo valor de 450.000,00 €, uma máquina a qual é utilizada na produção das chapas, tendo-lhe sido atribuída uma vida útil de 8 anos e um valor residual irrelevante. A referida máquina é depreciada de acordo com o método da linha reta. Dada a inexistência de qualquer acordo de venda vinculativo e de um mercado ativo para aquela máquina ou máquina semelhante, não é possível determinar com fiabilidade o seu justo valor menos custos de vender.

Desta forma, e para calcular o valor de uso da máquina para determinar se aquela está ou não em imparidade, a entidade determinou, com base nos orçamentos financeiros aprovados pelo Orgão de Gestão em Junho/2011, os seguintes fluxos de caixa para a vida útil remanescente da máquina:

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Ano 2011: 95.000,00 €

Ano 2012: 70.000,00 €

Ano 2013: 45.000,00 €

Ano 2014: 15.000,00 €

A taxa de desconto estimada é de 7%.

$$\text{Valor de uso} = \frac{95.000,00 \text{ €}}{(1+7\%)} + \frac{70.000,00 \text{ €}}{(1+7\%)^2} + \frac{45.000,00 \text{ €}}{(1+7\%)^3} + \frac{15.000,00 \text{ €}}{(1+7\%)^4}$$

*Valor de uso* = 198.104,72 €

### **II.3. Reconhecimento da perda por imparidade**

Se a quantia escriturada de um ativo é superior à sua quantia recuperável, terá de se reconhecer uma perda por imparidade, diminuindo o valor da quantia escriturada do ativo para a sua quantia recuperável.

A perda por imparidade a reconhecer deve ser relevada em resultados do período, nomeadamente, na conta 655 – Perdas por Imparidade – Em Ativos Fixos Tangíveis, pela sua totalidade, exceto se, anteriormente tenha sido reconhecida uma revalorização do ativo. Neste caso, a perda por imparidade é registada no Capital Próprio, nomeadamente, na conta 58 Excedentes de Revalorização de Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis, até ao valor do excedente de revalorização e o eventual valor remanescente deverá ser relevado em resultados.

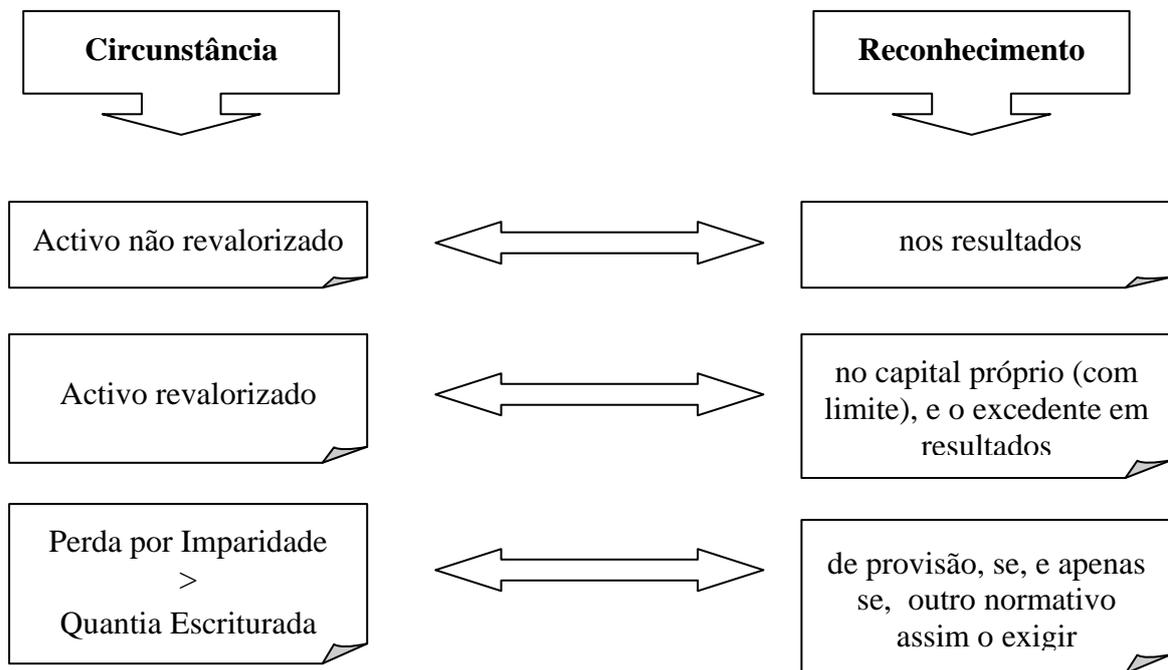
De salientar que, apenas deverá ser reconhecida uma provisão relativa à existência de uma perda por imparidade superior à quantia escriturada do respetivo ativo se, e somente se, tal for exigido por outro normativo.

O reconhecimento de uma perda por imparidade tem implicações ao nível das depreciações futuras a reconhecer uma vez que, dever-se-á proceder ao ajustamento do seu valor relativamente às depreciações a efetuar durante a vida útil remanescente, de forma a refletir a nova quantia escriturada deduzida do valor residual atribuído ao ativo.

## Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria

É ainda de mencionar que, após o reconhecimento de uma perda por imparidade, a diferença existente entre a nova quantia escriturada do ativo e sua base fiscal originará o reconhecimento de impostos diferidos nos termos da NCRF 25 – Impostos sobre o Rendimento.

Em síntese, podemos ilustrar o reconhecimento contabilístico de uma perda por imparidade da seguinte forma:



Fonte: *Elaboração Própria*

**Figura 3: Reconhecimento da perda por Imparidade**

### II.4. Reversão da perda por imparidade

Uma entidade deve, à data de cada relato, verificar se existe alguma indicação de que uma perda por imparidade anteriormente reconhecida num ativo, possa ter diminuído ou já não existir.

À semelhança das perdas por imparidades, ao avaliar se há indicação de que uma perda por imparidade reconhecida pode já não existir ou possa ter diminuído, a entidade vai ter em consideração fontes de informação internas e externas.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

De acordo com o § 57 da NCRF 12, as fontes de informação externas são:

- a) *“O valor de mercado do activo tenha aumentado significativamente durante o período;*
- b) *Tenham ocorrido durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito favorável na entidade, referentes ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado a que se destina o activo;*
- c) *As taxas de juro do mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos tenham diminuído durante o período, e essas diminuições podem afectar a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso do activo e aumentar materialmente a sua quantia recuperável.”<sup>9</sup>*

As fontes de informação internas constantes do § 57 da NCRF 12 são:

- d) *“Alterações significativas com um efeito favorável na entidade ocorreram durante o período, ou espera -se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, o activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do activo ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertence;*
- e) *Existe evidência proveniente de relatórios internos que indique que o desempenho económico do activo é, ou será, melhor do que o esperado.”<sup>10</sup>*

---

<sup>9</sup> Aviso n.º 15 655/2009 de 07 de Setembro. Norma Contabilística de Relato Financeira 12 – Imparidade de Activos. *Diário da República n.º 173 – II Série*. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Lisboa. 36303 pp.

<sup>10</sup> Aviso n.º 15 655/2009 de 07 de Setembro. Norma Contabilística de Relato Financeira 12 – Imparidade de Activos. *Diário da República n.º 173 – II Série*. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Lisboa. 36303 pp.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Sempre que se verificar qualquer destes indicadores a entidade deve determinar a quantia recuperável do ativo.

Como anteriormente referido, a quantia recuperável é o valor mais alto entre o valor de uso e o justo valor menos os custos de vender.

Quando, e somente quando, se verificarem alterações nas estimativas utilizadas para determinar a quantia recuperável de um ativo desde o reconhecimento da última perda por imparidade, as quais determinam uma quantia recuperável superior à quantia escriturada, a entidade deve proceder à reversão da perda por imparidade anteriormente reconhecida.

A reversão da perda por imparidade traduz-se no aumento da quantia escriturada do ativo para a sua quantia recuperável. Contudo, há um limite de valor para a reversão de uma perda por imparidade. A nova quantia escriturada, decorrente do reconhecimento da reversão, não pode exceder a quantia escriturada, líquida de depreciações, que se apuraria caso não tivesse sido reconhecida qualquer perda por imparidade.

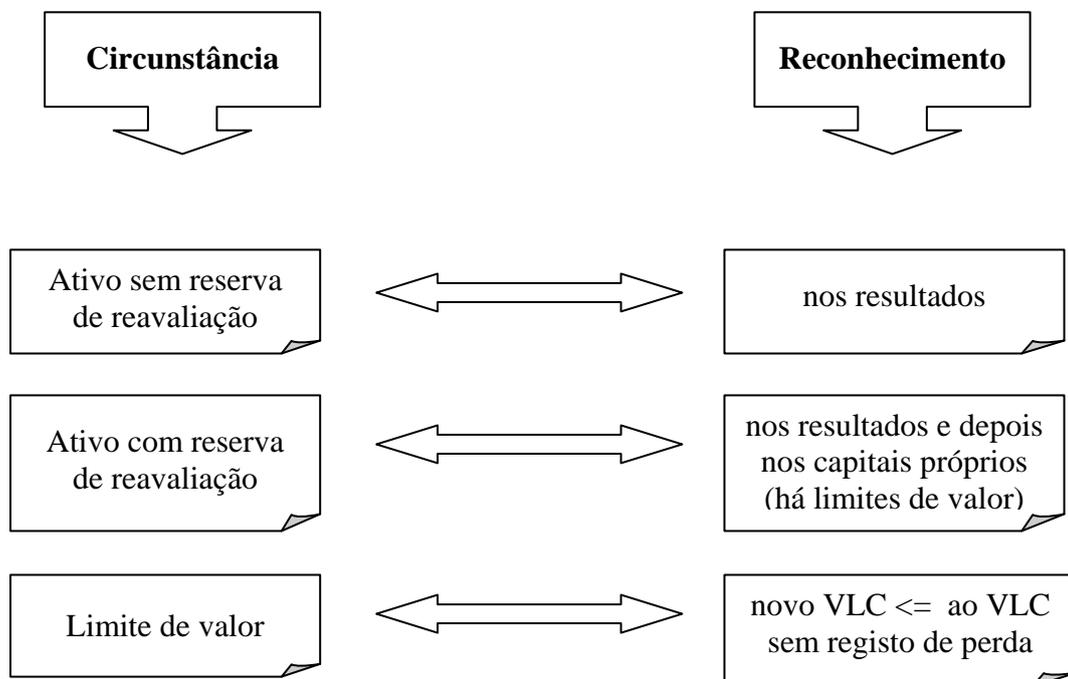
A reversão de uma perda por imparidade deve ser relevada contabilisticamente em resultados, nomeadamente, na conta 7625 – Reversões – De Perdas por Imparidade – Em Ativos Fixos Tangíveis, de forma a compensar as perdas por imparidade anteriormente reconhecidas em resultados. Contudo, quando se trata da reversão de uma perda por imparidade de um ativo ao qual, na data do reconhecimento da perda por imparidade anteriormente registada, estava associado um excedente de revalorização, a reversão da imparidade é reconhecida:

- ❑ *primeiramente*: em resultados, tendo como limite o valor das perdas por imparidade também reconhecidas, anteriormente, em resultados;
- ❑ *subsidiariamente*: nos capitais próprios, nomeadamente, na conta 58 - Excedentes de Revalorização de Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis, pelo valor remanescente da reversão, repondo a reserva anteriormente existente até à sua concorrência.

## Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria

Também a reversão de uma perda por imparidade tem implicações ao nível das depreciações futuras do ativo. Após o reconhecimento da reversão de uma perda por imparidade, o valor das depreciações futuras do ativo deve ser ajustado de forma a refletir a nova quantia escriturada, deduzida do valor residual determinado para o ativo, durante a sua vida útil remanescente.

Em síntese, podemos ilustrar o reconhecimento contabilístico da reversão de uma perda por imparidade como se segue:



Fonte: *Elaboração Própria*

**Figura 4: Reconhecimento da reversão de uma perda por Imparidade**

### Caso Prático: Mensuração e reconhecimento da reversão de uma perda por imparidade

A entidade Vidral, S.A. adquiriu, em 01.01.2006, uma máquina por 200.000,00 € à qual atribui uma vida útil de 8 anos. Em 31.12.2007 foi registado relativamente aquela um excedente de revalorização no valor de 1.500,00 € pelo que, o seu valor líquido contabilístico naquela data era de 151.500,00 €

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Em 31.12.2009, após a verificação de alguns indicadores de imparidade, foi efetuado o respetivo teste tendo se concluído que a máquina se encontrava em imparidade. Assim, foi registada uma perda por imparidade no valor de 4.000,00 € pelo que, a quantia escriturada do ativo assume, nessa data, o valor de 97.000,00 €

No final de 2011 a entidade determinou, novamente, o justo valor menos custos de vender e do valor de uso da máquina os quais assumem o valor de 51.000,00 € e 51.500,00 € respetivamente.

Para avaliar se é necessário reconhecer, em 31.12.2011, uma perda por imparidade ou reversão da perda por imparidade, temos que determinar o valor líquido contabilístico da máquina assim como a sua quantia recuperável nessa data. Desta forma:

$$\text{VLC}_{2009} = 97.000,00 \text{ €}$$

$$\text{DE}_{(2010 \text{ a } 2013)} = 97.000,00 \text{ €} \cdot 4 \text{ anos} = 24.250,00 \text{ €}$$

$$\text{VLC}_{2011} = 48.500,00 \text{ €}$$

Quantia Recuperável<sub>2011</sub>: é a mais alta entre o valor de uso (51.500,00 €) e o justo valor menos custos de vender (51.000,00 €), pelo que assume o valor de 51.500,00 €

Valor Líquido Contabilístico < Quantia Recuperável, pelo que tem que se reconhecer uma *reversão da perda por imparidade* anteriormente registada.

Assim, terá que se calcular o valor da reversão da perda por imparidade a reconhecer pelo que:

$$\text{Quantia a reverter} = 51.500,00 \text{ €} - 48.500,00 \text{ €} = 3.000,00 \text{ €}$$

$$\text{VLC}_{\text{se não tivesse reconhecido a perda}} = 151.500,00 \text{ €} - (151.500,00 \text{ €} \cdot 6 \text{ anos}) \cdot 4 \text{ anos} = 50.500,00 \text{ €}$$

$$\text{Limite da reversão} = 50.500,00 \text{ €} - 48.500,00 \text{ €} = 2.000,00 \text{ €}$$

O registo contabilístico da reversão da perda por imparidade no valor de 2.000,00 € dado que a perda por imparidade registada em 31.12.2007 foi reconhecida em resultados pelo

## Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria

---

valor de 2.500,00 € é efetuado da seguinte forma:

<i>439 Perdas por Imparidade Acumuladas</i>	<i>2.000,00 €</i>	
<i>a 7625 Reversões – De Perdas por Imparidade – Em AFT</i>		<i>2.000,00 €</i>

### Reconhecimento da Reversão da Perda por Imparidade

De notar que, com o registo da reversão da perda por imparidade, é necessário ajustar as depreciações futuras pelo que, estas assumem na vida útil remanescente da máquina, o valor anual de:

$$DE_{(2012 \text{ e } 2013)} = 50.500,00 \text{ € } 2 \text{ anos}$$

$$DE_{(2012 \text{ e } 2013)} = 25.250,00 \text{ €}$$

### II.5. Unidades geradoras de caixa e goodwill

Nem sempre é possível determinar a quantia recuperável para um ativo isoladamente pelo facto de os fluxos de caixa gerados pelo ativo dependerem dos fluxos de caixa gerados por outros ativos, assim como pelo facto de não ser possível concluir que o respetivo valor de uso se aproxima do seu justo valor menos os custos de vender. Neste caso, é necessário identificar a unidade geradora de caixa a que o ativo pertence e determinar a quantia recuperável para aquela unidade de forma a avaliar se há ou não imparidade/reversão.

Unidade geradora de caixa corresponde ao menor grupo de ativos, incluindo o ativo para o qual não é possível determinar a quantia recuperável individualmente, que gera fluxos de caixa independentes dos fluxos de caixa gerados por outro ativo ou grupo de ativos. A fim de ilustrar este conceito imagine-se uma entidade que fabrica telemóveis e acessórios de telemóveis integrando três máquinas: a que fabrica as peças necessárias para o telemóvel, a de montagem do telemóvel e a que fabrica capas alternativas para colocar no telemóvel. A primeira máquina não gera fluxos de caixa por si só, uma vez que estes provêm da alienação dos telemóveis, mas sim em conjunto com a segunda pelo que, neste

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

caso, para avaliar se a primeira máquina está ou não em imparidade ou se há reversão de imparidade, é necessário determinar a quantia recuperável para a unidade geradora de caixa composta pelas duas primeiras máquinas.

Uma particularidade relativa à identificação de uma unidade geradora de caixa respeita às transferências internas de outputs gerados por ativos. De acordo com o § 36 da NCRF 12 - Imparidade de Ativos, sempre que exista um mercado ativo para o output produzido por um ativos ou agregado de ativos, aquele ativo ou agregado de ativos deverá ser identificado como uma unidade gerador de caixa mesmo quando uma parte ou a totalidade do referido output seja utilizado internamente pela entidade. Nestes casos, para efeitos de determinação dos influxos e exfluxos do ativo ou unidade geradora de caixa, a entidade deve utilizar a melhor estimativa dos futuros preços de alienação do output que poderão se verificar em transações entre partes não relacionadas.

É notório que a identificação de uma unidade geradora de caixa envolve juízo de valor, o qual está sobretudo relacionado com os critérios de agregação dos ativos dependentes que constituirão a unidade geradora de caixa. Na identificação de unidades geradoras de caixa é imprescindível existir consistência de uns períodos para os outros.

Uma questão bastante relevante relativamente às unidades geradoras de caixa prende-se com a imputação, aquelas, do goodwill associado a uma concentração de atividades empresariais. O referido goodwill traduz um pagamento efetuado pelo adquirente, em antecipação de benefícios económicos futuros de ativos que não sejam capazes de serem individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

O goodwill não gera, por si só, influxos de caixa, motivo pelo qual é impossível testar a imparidade/reversão deste ativo separadamente, tendo de ser testada para o conjunto de ativos a que está associado, isto é, no âmbito de uma unidade geradora de caixa.

Apesar de o goodwill resultante de uma concentração de atividades ser único, poderá esperar-se que várias unidades geradoras de caixa beneficiem das respetivas sinergias obtidas com a concentração pelo que, torna-se obrigatório distribuir o goodwill por essas unidades geradoras de caixa para se avaliar se estas estão ou não em imparidade/reversão.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contábilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Para o efeito, o goodwill deve ser imputado, na data de aquisição da concentração, a unidades geradoras de caixa que correspondam ao nível mais baixo dentro da entidade ao qual o goodwill é monitorizado para finalidades de gestão interna, não podendo, as unidades, serem maiores do que um segmento operacional, de acordo com o conceito enunciado na IFRS 8 – Segmentos Operacionais o qual estipula que, um segmento operacional é uma componente de uma entidade que desenvolve atividades de negócio podendo gerar rendimentos e gastos, sendo efetuada uma revisão periódica dos seus resultados operacionais de forma a serem tomadas as devidas decisões ao nível dos recursos a imputar ao segmento e avaliação do seu desempenho estando disponível, relativamente ao segmento operacional, informação financeira distinta.

A imputação inicial do goodwill deverá ser efetuada até ao final do período anual em que se verificou a concentração de atividades empresariais. No caso de impossibilidade de cumprimento do prazo anterior, a imputação inicial deverá encontrar-se concluída antes do termino do primeiro período anual com início após a data de aquisição da concentração.

Quando se verificar a alienação de uma unidade operacional que integra uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill, deverá ser determinado o goodwill respeitante à unidade operacional, mensurado na base de valores relativos, exceto se a entidade comprovar que outro critério repercute melhor o goodwill associado à unidade vendida, e considerado na quantia escriturada para efeitos de apuramento dos ganhos/perdas obtidos com a venda.

No caso de se verificar que uma reorganização ocorrida na estrutura de relato da entidade provocou uma alteração na composição das unidades geradoras de caixa anteriormente identificadas e às quais tenha sido imputado goodwill, este deverá ser reimputado com base no método do valor relativo, salvo se a entidade demonstrar que o uso de outra abordagem é mais adequado.

A forma de cálculo da quantia recuperável e da imparidade/reversão existente relativamente a uma unidade geradora de caixa, com ou sem goodwill, é igual à utilizada para um ativo individual podendo, relativamente à unidade geradora de caixa à qual foi imputado goodwill, ser utilizado o cálculo da quantia recuperável efetuado no período

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

anterior desde que:

- ❑ não haja modificação significativa dos ativos e passivos que integram a unidade;
- ❑ a quantia recuperável determinada no período precedente exceda substancialmente a quantia escriturada naquele período; e
- ❑ se conclua, com base numa avaliação dos acontecimentos ocorridos e das circunstâncias que tenham sofrido alteração desde o período precedente, que a possibilidade de se determinar, no período corrente, uma quantia recuperável inferior à quantia escriturada, é muito remota.

No que respeita à quantia escriturada, é de referir que, relativamente às unidades geradoras de caixa às quais foi imputado goodwill, aquela deve incluir o valor do goodwill imputado e, no que respeita às unidades geradoras de caixa, independentemente de ter sido ou não imputado goodwill, aquela deverá incluir o respetivo valor dos designados ativos corporate.

Ativos corporate são ativos não produtivos, com exceção do goodwill, que contribuem para que várias unidades geradoras de caixa obtenham fluxos de caixa, como por exemplo, as instalações. A entidade deve identificar todos os ativos corporate relacionados com a unidade geradora de caixa para efeitos de teste de imparidade desta. Se for possível imputar à unidade, numa base razoável e consistente, parte do valor do ativo corporate, então a quantia escriturada da unidade deve incluir o valor imputado. Se aquela imputação não for possível, então a quantia escriturada da unidade não inclui qualquer valor relativo ao ativo e a entidade deve identificar o menor grupo de unidades geradoras de caixa, que integre aquela unidade, ao qual possa ser efetuada a imputação de forma razoável e consistente e incluir o valor imputado na quantia escriturada do grupo de unidades identificado para testar a imparidade.

À semelhança do procedimento estipulado para os ativos individuais, sempre que a quantia recuperável, determinada para uma unidade geradora de caixa, for inferior à sua quantia escriturada, deve ser reconhecida uma perda por imparidade a qual deverá ser relevada pela

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

seguinte ordem:

- ❑ *primeiro*: redução do valor do goodwill imputado à unidade;
  
- ❑ *valor remanescente da perda*: reduzir o valor dos restantes ativos que integram a unidade geradora de caixa proporcionalmente à sua quantia escriturada (base pro rata).

As referidas reduções são tratadas como perdas por imparidade nos ativos individuais e como tal, registadas de acordo com o anteriormente referido para aqueles. Contudo, a quantia escriturada de qualquer um dos ativos, em consequência da imputação da perda por imparidade, não pode ficar inferior ao mais alto valor de entre: i) o respetivo justo valor menos custos de vender; ii) o valor de uso apurado; e iii) zero.

Assim, se toda ou parte de uma perda que não possa ser imputada a um ativo, por força do cumprimento do requisito anteriormente anunciado, será imputada, numa base pro rata, aos restantes ativos que compõe a unidade geradora de caixa. Se o valor da perda não for totalmente imputado à unidade geradora de caixa, de forma a cumprir o referido requisito, deverá ser reconhecido um passivo apenas quando uma outra norma assim o exija.

De acordo com o § 54 da NCRF 12 - Imparidade de Ativos, se não for possível apurar a quantia recuperável de um ativo individual, pelas razões enumeradas no primeiro parágrafo deste ponto, deverá ser registada uma perda por imparidade se a sua quantia escriturada for superior ao mais alto do seu justo valor menos custos de vender e os resultados da imputação descritos nos dois parágrafos anteriores. Contrariamente, se a unidade relacionada com o ativo não se encontrar em imparidade, então não deverá ser relevada qualquer perda por imparidade relativamente ao ativo, aplicando-se, este critério, mesmo quando a quantia escriturada é superior ao justo valor menos os custos de vender.

No que respeita à reversão de perda por imparidade, a qual é determinada e reconhecida como referido para os ativos individuais, a NCRF 12 - Imparidade de Ativos determina que, uma reversão nunca é imputada ao goodwill sendo imputada aos restantes ativos que compõe a unidade, em proporção às quantias escrituradas dos ativos (pro rata).

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Contudo, é estipulado um limite de valor para a reversão a imputar a cada ativo. Este limite está relacionado com a quantia escriturada dos ativos a qual, após imutação da reversão, não pode exceder o valor mais baixo entre a sua quantia recuperável e a quantia escriturada líquida que se apuraria caso não tivesse sido reconhecida qualquer perda por imparidade anteriormente. O valor da reversão que, por força deste limite, não seja imputada ao ativo em questão, será imputada aos restantes ativos que compõe a unidade geradora de caixa numa base pro rata.

### **Caso Prático: Mensuração e reconhecimento de perda por imparidade**

A entidade Livros & Companhia, S.A. identificou uma unidade geradora de caixa composta por três ativos cuja quantia escriturada líquida assume o montante de: i) máquina de corte: 70.000,00 € ii) máquina de impressão: 120.000,00 € iii) máquina de montagem: 90.000,00 €

A estes três ativos está associado um goodwill no montante de 50.000,00 € A entidade é proprietária de um edifício cuja quantia escriturada assume o valor de 600.000,00 € o qual pode ser afeto à referida unidade numa base pro rata considerando, para tal, que a entidade tem outra unidade geradora de caixa cuja quantia escriturada é de 210.000,00 € A entidade determinou que a quantia recuperável da unidade geradora de caixa é de 522.857,14 € O justo valor menos custos de vender da máquina de corte é de 135.000,00 €

Determinação do valor do goodwill a imputar a cada máquina:

<b>Ativo</b>	<b>Cálculos</b>	<b>Valor do goodwill a imputar</b>
Máquina Corte	$(50.000,00 \text{ €} * 70.000,00 \text{ €}) / 280.000,00 \text{ €}$	12.500,00 €
Máquina impressão	$(50.000,00 \text{ €} * 120.000,00 \text{ €}) / 280.000,00 \text{ €}$	21.428,57 €
Máquina montagem	$(50.000,00 \text{ €} * 90.000,00 \text{ €}) / 280.000,00 \text{ €}$	16.071,43 €
Total		50.000,00 €

**Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis**  
**aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

Determinação do valor do ativo corporate a imputar a cada máquina:

<b>Ativo</b>	<b>Cálculos</b>	<b>Valor do goodwill a imputar</b>
Máquina Corte	$(342.857,14 \text{ €} * 70.000,00 \text{ €}) / 280.000,00 \text{ €}$	85.714,29 €
Máquina impressão	$(342.857,14 \text{ €} * 120.000,00 \text{ €}) / 280.000,00 \text{ €}$	146.938,77 €
Máquina montagem	$(342.857,14 \text{ €} * 90.000,00 \text{ €}) / 280.000,00 \text{ €}$	110.204,08€
Total		342.857,14 €

Quantia escriturada das três máquinas para efeitos de avaliação de perda por imparidade:

<b>Ativo</b>	<b>Quantia escriturada inicial</b>	<b>Imputação do goodwill</b>	<b>Imputação do ativo corporate</b>	<b>Quantia escriturada total</b>
Máquina Corte	70.000,00 €	12.5000 €	85.714.29 €	168.214,29 €
Máquina impressão	120.000,00 €	21.428,57 €	146.938,77 €	288.367,34 €
Máquina montagem	90.000,00 €	16.071,43€	110.204,08 €	216.275,51 €
Total	280.000,00 €	50.000,00 €	342.857,14 €	672.857,14 €

Uma vez que a quantia recuperável, no valor de 522.857,14 € é inferior ao valor da quantia escriturada, a qual assume o montante de 672.857,14 € a entidade tem que reconhecer uma perda por imparidade relativamente a esta unidade geradora de caixa no valor de 150.000,00 €

Valores da perda por imparidade a reconhecer em cada ativo:

<b>Descrição</b>	<b>Máquina de Corte</b>	<b>Máquina de Impressão</b>	<b>Máquina de Montagem</b>	<b>Total</b>
Quantia escriturada	168.214,29 €	288.367,34 €	216.275,51 €	672.857,14 €
Goodwill imputado	12.500,00 €	21.428,57 €	16.071,43 €	50.000,00 €

**Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis**  
**aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

Perda a imputar ao goodwill	(12.500,00 €)	(21.428,57 €)	(16.071,43 €)	(50.000,00 €)
Perda a imputar aos restantes ativos				(100.000,00 €)
QE após imputação da perda do goodwill	155.714,29 €	266.938,77 €	200.204,08 €	622.857,14 €
Perda a imputar	(25.000,00 €)	(42.857,14 €)	(32.142,86 €)	(100.000,00 €)
QE após imputação da perda total	130.714,29 €	224.081,63 €	168.061,22 €	522.857,14 €
Justo valor menos custos de vender	135.000,00 €			135.000,00 €
Reimputação da imparidade	4.285,71 €	(2.448,97 €)	(1.836,73 €)	0,00 €
Quantia escriturada final	135.000,00 €	221.632,66 €	166.224,49 €	522.857,15 €

O movimento contabilístico a efetuar é o seguinte:

<i>655 Perdas por Imparidade – Em AFT</i>	<i>100.000,00 €</i>	
<i>a 439 Perdas por Imparidade Acumuladas</i>		<i>100.000,00 €</i>
<i>656 Perdas por Imparidade em AI</i>	<i>50.000,00 €</i>	
<i>a 439 Perdas por Imparidade Acumuladas</i>		<i>50.000,00 €</i>

Reconhecimento da Perda por Imparidade

## **II.6. Tempestividade dos testes de perda por imparidade/reversão de uma perda por imparidade**

A avaliação da existência ou não de circunstâncias que indiquem que um ativo ou unidade geradora de caixa pode estar em imparidade, a qual é efetuada com base nas informações internas e externas mencionadas no ponto 1 deste capítulo, deve ser realizada a cada data de relato.

O teste de imparidade deverá ser efetuado sempre que haja indicadores de que um ativo ou unidade geradora de caixa, á qual não foi imputada qualquer goodwill, pode estar em imparidade.

Relativamente às unidades geradoras de caixa às quais tenha sido imputado goodwill, a imparidade deve ser testada anualmente e sempre que se verifique que existem indicadores de que a unidade possa estar em imparidade. O teste anual poderá ser realizado em qualquer momento dentro do período anual mas terá de ser realizado no mesmo momento ao longo dos vários anos. No ano de aquisição da concentração de atividades empresariais e, conseqüente imputação do goodwill, a imparidade deve ser testada antes do final do período anual do ano de aquisição.

A mesma tempestividade deve ser cumprida relativamente à avaliação de existência de indicadores de eventual reversão de uma perda por imparidade anteriormente reconhecida, assim como em relação ao respetivo teste.

## **II.7. Informações a divulgar sobre imparidades**

A NCRF 12 - Imparidade de Ativos, nos seus § 65 a 69, determina a obrigatoriedade de divulgação das perdas por imparidade reconhecidas assim como das suas reversões, especificando as informações inerentes a divulgar as quais incluem, de uma forma genérica, a natureza dos ativos, os montantes envolvidos, as circunstâncias que originaram o seu reconhecimento, a forma de determinação da quantia recuperável, entre outras.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Dada a complexidade inerente ao reconhecimento das perdas por imparidade e das reversões de perdas por imparidade anteriormente reconhecidas, a qual está associada, sobretudo, à determinação da quantia recuperável, mais concretamente, à subjetividade implícita na elaboração das estimativas de fluxos de caixa futuros a gerar pelos ativos e na previsão das taxas de desconto a utilizar no cálculo do valor de uso, necessário para a determinação daquela quantia, a NCRF 12 - Imparidade de Ativos é muito exigente no que respeita às divulgações a efetuar relativamente a esta matéria, determinando uma divulgação extensa e explícita.

No modelo geral do Anexo, divulgado através da Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro, as divulgações a efetuar sobre as perdas por imparidade e as suas reversões constam do seu ponto 13. Imparidade de Ativos, sendo de mencionar que o modelo reduzido do Anexo, o qual se aplica, por opção, às pequenas entidades, não inclui um ponto específico para as divulgações relacionadas com esta temática.

De uma forma específica, a NCRF 12 - Imparidade de Ativos exige que:

- i. sejam identificadas as perdas por imparidade e as reversões reconhecidas, assim como o seu impacto nos resultados e no capital próprio pelo que, tem que ser divulgado para cada classe de ativos:
  - os montantes das perdas por imparidade registadas como gasto do período durante o ano de relato, referindo as linhas de itens da Demonstração de Resultados que incluem as quantias reconhecidas;
  - os montantes das reversões de perdas por imparidade registadas como rendimento do período durante o ano de relato, referindo as linhas de itens da Demonstração de Resultados que incluem as quantias reconhecidas;
  - relativamente aos ativos revalorizados, o montantes das perdas por imparidade e das reversões registadas durante o período nos capitais próprios;

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

ii. sejam relatadas informações mais específicas relacionadas com os pressupostos subjacentes ao reconhecimento das perdas/reversões. Desta forma, para cada perda por imparidade ou reversão de perda por imparidade considerada relevante, reconhecida durante o período, terá de ser divulgado:

- as circunstâncias e acontecimentos verificados que deram origem ao reconhecimento da perda ou reversão;
- o montante da perda ou reversão relevado contabilisticamente;
- a natureza dos ativos relativamente aos quais foi reconhecida a perda ou a reversão;
- no caso de alteração da agregação de ativos subjacente à identificação da unidade geradora de caixa, desde a última estimativa da quantia recuperável da unidade, uma descrição da forma corrente assim como da forma antecedente de agregar os ativos e os motivos que originaram a alteração verificada;
- se a quantia recuperável corresponde ao justo valor menos custos de vender ou ao valor de uso;
- as bases subjacentes à determinação do justo valor menos os custos de vender, mas somente quando a quantia recuperável assuma o valor daquele;
- a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor de uso do período assim como no cálculo do valor de uso do período anterior, no caso da sua existência, mas apenas quando a quantia recuperável corresponda ao valor de uso.

iii. sejam divulgadas algumas informações relacionadas com as perdas por imparidade e as reversões de perdas por imparidade consideradas imateriais e que, como tal, não constam das informações a divulgar no ponto anterior. Assim, relativamente às perdas por imparidade agregadas e reversões de perdas por imparidade agregadas, relevadas contabilisticamente durante o período de relato, deve ser divulgado:

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

- ❑ as principais classes de ativos relativamente às quais foram reconhecidas as perdas por imparidade e as reversões das perdas por imparidade anteriormente reconhecidas;
  - ❑ os acontecimentos e circunstâncias fundamentais que deram origem à relevação contabilística das perdas/reversões.
- iv. relativamente ao goodwill, o montante não imputado até à data de relato do exercício em que a concentração de atividades empresariais foi adquirida, assim como as respetivas razões.
- v. no que respeita às unidades geradoras de caixa às quais foi imputado goodwill, seja divulgada uma descrição pormenorizada do processo inerente às estimativas realizadas para determinar as quantias recuperáveis.

Conforme se pode verificar, é exigida uma ampla divulgação relativamente às perdas por imparidade e suas reversões para proporcionar aos diversos utentes das Demonstrações Financeiras informação pormenorizada e esclarecedora no que respeita aquelas.

### **II.8. Comparação entre normativo nacional e normativo internacional**

A NCRF 12 - Imparidade de Ativos tem por base a norma internacional de contabilidade IAS 36 - *Impairment of Assets* (Imparidade de Ativos), não tendo sido, esta última, integralmente convertida para o normativo nacional, sendo o objetivo deste ponto, enumerar as diferenças existentes entre as duas normas.

Em termos genéricos, verifica-se que a IAS 36 - *Impairment of Assets* (Imparidade de Ativos) integra cento e quarenta e um parágrafos enquanto que a NCRF 12 - Imparidade de Ativos apenas apresenta setenta traduzindo, esta facto, o ajustamento da norma à realidade portuguesa a qual é menos complexa sem contudo, prejudicar o essencial do normativo. Ao nível de Apêndices, constata-se que a primeira integra dois, um relativo à determinação do valor de uso e outro que traduz a emenda da IAS 16 - *Property, Plant and Equipment*

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

(Imobilizado e Equipamentos) e a segunda norma não tem qualquer Apêndice.

No que respeita ao âmbito de aplicação, a IAS 36 - *Impairment of Assets* (Imparidade de Ativos) exclui os ativos com custos de aquisição diferidos e os ativos intangíveis que resultem de contratos de seguros, ao contrário da NCFR 12 - Imparidade de Ativos.

Relativamente à identificação de ativos que possam estar em imparidade, verifica-se que o normativo internacional reforça, em parágrafo autónomo, que poderão existir outros indicadores de imparidade para além dos referidos na norma e dá uma explicação mais pormenorizada das fontes de informação internas, nomeadamente, enumerando situações descritas nos relatórios internos que traduzem a possibilidade de existência de imparidade. Por fim, verifica-se que a IAS 36 - *Impairment of Assets* (Imparidade de Ativos) introduz o conceito de materialidade na avaliação da necessidade de determinação da quantia recuperável, citando como exemplo a materialidade da diferença entre a quantia recuperável e quantia escriturada verificada em período precedente.

Quanto à determinação da quantia recuperável, nomeadamente, relativamente à determinação dos fluxos de caixa futuros, a IAS 36 - *Impairment of Assets* (Imparidade de Ativos) é bastante mais pormenorizada do que a NCRF 12 – Imparidade de Ativos. No normativo internacional é dado um conjunto de informações que complementam a informação essencial, como por exemplo: i) que a entidade pode fazer ajustamentos aos fluxos de caixa ou à taxa de desconto para refletir determinados elementos no apuramento do valor de uso; ii) a forma como a gerência deve avaliar a razoabilidade dos pressupostos que utiliza; iii) quando é aconselhável utilizar projeções de fluxos de caixa baseadas em orçamentos durante um período superior a cinco anos; iv) condição a verificar-se para se poder usar uma taxa crescente; v) a consistência necessária entre os pressupostos usados na taxa de desconto e os utilizados na estimativa dos fluxos de caixa; vi) exemplos de exfluxos a incluir na projeção dos fluxos de caixa e vii) os preços de alienação a considerar na determinação dos fluxos de caixa provenientes da venda do ativo.

No capítulo relativo às unidades geradoras de caixa também se verifica que o normativo internacional fornece informação adicional a qual, permite esclarecer o âmbito de determinados critérios e procedimentos impostos pela norma o que, mais uma vez, não

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contábilísticos, fiscais e de auditoria**

---

acontece no normativo nacional. A título de exemplo refere-se: i) enumera os fatores que indiciam existir independência entre os fluxos de caixa gerados pelos ativos; ii) justifica o motivo pelo qual se considera como unidade geradora de caixa os ativos cujos outputs são usados, na totalidade ou em parte, internamente; iii) faz referência às quantias escrituradas a incluir e a excluir no cálculo da quantia escriturada das unidades geradoras de caixa; iv) explica o conceito de goodwill; v) especifica a situação em que há obrigatoriedade de efetuar teste anual de imparidade às unidades geradoras de caixa; vi) clarifica a sequência temporal a adotar na realização dos testes de imparidade a ativos e respetiva unidade geradora de caixa, ou a unidade geradora de caixa e respetivo grupo de unidades geradoras de caixa e vii) define ativo corporate e esclarece a dependência deste relativamente as unidades geradoras de caixa no âmbito dos testes de imparidade.

À semelhança do que acontece para as outras temáticas, a IAS 36 - *Impairment of Assets* (Imparidade de Ativos) desenvolve mais o tema da reversão de uma perda por imparidade, clarificando melhor determinados pontos, como por exemplo: i) faz referência à ligação entre a existência de indicadores de reversão e a vida útil remanescente, método de depreciação ou valor residual do ativo ou unidade geradora de caixa; ii) especifica que pode não haver lugar a reversão mesmo quando a quantia recuperável é superior à quantia escriturada; iii) esclarece o tratamento contábilístico a adotar quando o aumento da quantia escriturada é superior à quantia escriturada expurgada de qualquer perda anteriormente registada; iv) clarifica a relevação contábilística de uma reversão de perda por imparidade; e v) explica o porque de não haver reversão no goodwill.

Por fim, relativamente às divulgações a efetuar, o normativo internacional é mais exigente, contemplando um conjunto de informações a divulgar que não constam da NCRF 12 - Imparidade de Ativos, tais como, divulgação das perdas e reversões do período para cada segmento, no caso das entidades que relatam por segmento, e descrição da unidade geradora de caixa, independentemente de ter havido ou não alteração na sua composição. No que respeita às divulgações relativas às unidades geradoras de caixa às quais foi imputado goodwill, o normativo internacional especifica as informações a serem divulgadas enquanto que o nacional refere apenas que deverá ser efetuada uma descrição pormenorizada do processo subjacente à determinação da quantia recuperável, o que poderá originar que este assunto não seja devidamente esclarecido.

### ***III. Implicações Fiscais das Imparidades em Ativos Fixos Tangíveis***

#### **III.1. Enquadramento em IRC**

As perdas por imparidade são passíveis de dedução em IRC, conforme alínea h) do n.º 1 do art.º 23º do CIRC. O art.º 35º especifica o tipo de perdas por imparidade consideradas gasto fiscal, encontrando-se a dedutibilidade fiscal das imparidades de ativos fixos tangíveis prevista na alínea c) do n.º 1 deste artigo. Contudo, para que as desvalorizações excecionais sejam aceites fiscalmente, têm que resultar de causas anormais, nomeadamente, desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas com efeito adverso no contexto legal, as quais têm que ser devidamente comprovadas, conforme n.º 1 do art.º 38º do CIRC. Assim, todas as perdas por imparidade resultantes de outros fenómenos não serão, à partida, aceites como gasto fiscal.

O tipo de fenómeno que causa a desvalorização excecional influencia a maior ou menor probabilidade de existência de divergências entre a entidade e a Administração Fiscal nesta matéria. É evidente que, os desastres (por exemplo, um incêndio), os fenómenos naturais (tais como, um terramoto) e as alterações significativas no contexto legal (por exemplo, obrigatoriedade de inutilização de uma máquina por lei ambiental) são facilmente comprovados, podendo apenas existir divergências em caso de perda parcial do ativo dada a subjetividade que poderá existir na determinação do valor da perda. Já quando se trata de imparidade derivada de inovações técnicas excepcionalmente rápidas, os conflitos entre a entidade e a Administração Fiscal poderão ser maiores dada a inexistência, por parte desta, de recursos com capacidade técnica qualificada para aferir se as inovações técnicas geram ou não a desvalorização excecional do ativo, pelo que a sua aceitação como gasto fiscal é um processo mais complexo.

Para que seja dedutível em IRC, e conforme os ns.º 2 a 4 do art.º 38º do CIRC, a entidade deverá:

- i) se o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização do ativo não ocorre no mesmo período de tributação que as desvalorizações excecionais:

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

- ✓ obter a aceitação da Administração Fiscal, mediante apresentação de uma exposição devidamente fundamentada, até ao fim do primeiro mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos que originaram as desvalorizações excepcionais;
  - ✓ enviar documentação comprovativa dos factos ocorridos, nomeadamente, a decisão do órgão de gestão que confirme aqueles, justificação do montante da perda e indicação do destino a dar aos ativos.
- ii) quando os factos que originam as desvalorizações excepcionais e o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização do ativo ocorram no mesmo período de tributação ou no período em que se verifica o abate, desmantelamento, abandono ou inutilização quando este é diferente do período de tributação:
- ✓ apresentar o auto de abate, desmantelamento, abandono ou inutilização dos ativos, assinado por duas testemunhas, identificando e comprovando os factos ocorridos, o qual deverá ser acompanhado de uma relação discriminativa dos elementos em causa, incluindo, para cada um dos bens, a sua descrição, o ano assim como o valor de aquisição e o valor líquido contabilístico e fiscal, devendo, esta documentação, integrar o dossier fiscal, nos termos do art.º 130º do CIRC;
  - ✓ comunicar, com antecedência mínima de quinze dias, ao serviço de finanças da área local onde os ativos se encontrem, o local, a data e a hora do abate, desmantelamento, abandono ou inutilização e o valor líquido fiscal total.

Quando a perda por imparidade não é aceite pela Administração Fiscal como desvalorização excepcional, o n.º 4 do art.º 35º do CIRC, prevê a sua consideração como gasto, em partes iguais, durante o período de vida útil remanescente do bem. No caso do parecer da Administração Fiscal ser emitido após o fim do prazo de submissão da declaração de rendimentos, a perda por imparidade não deverá considerada gasto fiscal nesse período sendo tratada como tal no período em que se verifica o diferimento da decisão, através do envio de uma declaração de substituição de rendimentos para o período em questão, nos termos do n.º 3 do art.º 122º do CIRC.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Contudo, existe um caso particular, nomeadamente, a desvalorização excecional de ativo revalorizado. Nesta caso, e de acordo com as instruções constante da Circular n.º 6/2011, o valor da perda por imparidade correspondente à revalorização não é dedutível em IRC uma vez que, a reserva de revalorização também não foi considerada uma variação patrimonial positiva no período da sua constituição por se encontrar excecionada na alínea b) do n.º 1 do art.º 21 do CIRC. Assim, apenas o montante correspondente à perda por imparidade que se apuraria caso não se tivesse verificado a revalorização, é que poderá beneficiar da dedução anteriormente referida como prevista no n.º 4 do art.º 35º do CIRC.

Há ainda que mencionar que, apenas o valor da perda por imparidade aceite fiscalmente é considerada no apuramento da mais ou menos valia fiscal.

### **II.2. Impostos diferidos**

A NCRF 12 - Imparidade de Ativos estipula, no seu paragrafo 32, que se após o reconhecimento de uma imparidade, a quantia escriturada difere da base fiscal, deverão ser determinados os respetivos impostos diferidos de acordo com a NCRF 25 - Imposto Sobre o Rendimento. Neste capítulo é efetuada uma breve abordagem a esta norma.

De acordo com o § 5 da NCRF 25 - Imposto Sobre o Rendimento, ativos por impostos diferidos correspondem ao imposto sobre o rendimento recuperável em períodos futuros resultante, entre outras, de diferenças temporárias dedutíveis, entendendo-se como diferença temporária, de acordo com o mesmo parágrafo, a diferença entre a quantia escriturada e a sua base fiscal. Assim, sempre que uma perda por imparidade não seja aceite fiscalmente, a sua quantia escriturada é inferior à sua base de tributação pelo que, os gastos contabilísticos inerentes à quantia escriturada do ativo assumem um valor inferior aos gastos a considerar como fiscalmente dedutíveis, originando a obrigatoriedade de reconhecer um ativo por imposto diferido.

Para determinar o valor do ativo por imposto diferido a reconhecer, deverá ser usada a taxa fiscal que se prevê aplicar no período em que o ativo se realiza tendo por base a taxa fiscal aprovada à data do balanço, conforme § 44 da NCRF 25 - Imposto Sobre o Rendimento.

## Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria

---

No que respeita ao registo contabilístico, a NCRF 25 - Imposto Sobre o Rendimento estabelece que, exceto quando a operação subjacente é relevada no capital próprio ou é uma concentração de atividades empresariais, o ativo por imposto diferido deverá ser reconhecido na Demonstração de Resultados.

### Caso Prático: Cálculo e reconhecimento de imposto diferido

A Setex, Lda adquiriu, em 2007, uma máquina pelo montante de 200.000,00 € tendo lhe sido atribuída uma vida útil de 8 anos. Em 2012 foi reconhecida uma perda por imparidade no valor de 20.000,00 € a qual não é aceite fiscalmente. A taxa de IRC é de 25%.

	2012	2013	2014
<b>Depreciação Contabilística</b>	25.000 €	15.000,00 €	15.000 €
<b>Modelo 22</b>	Acresce 20.000 €	Deduz 10.000 €	Deduz 10.000,00 €
<b>Depreciação Fiscal</b>	25.000 €	25.000 €	25.000 €

O movimento contabilístico a efetuar é o seguinte:

<b>Ano 2012</b>		
2741 Ativos por ID	5.000,00 €	
a 8122 Imposto Diferido		5.000,00 €
<b>Ano 2013</b>		
8122 Imposto Diferido	2.500,00 €	
a 2741 Ativos por ID		2.500,00 €
<b>Ano 2014</b>		
8122 Imposto Diferido	2.500,00 €	
a 2741 Ativos por ID		2.500,00 €

Reconhecimento do Imposto Diferido (2012) e sua Imputação Anual (2013/21014)

## ***IV. Auditoria às Imparidades***

### **IV.1. Objetivo da auditoria**

Uma auditoria tem como objetivo proporcionar um elevado grau de confiança nos utentes das informações financeiras, relativamente a estas, através da emissão de um parecer por um ROC. O objeto da auditoria são as asserções subjacentes às Demonstrações Financeiras, incidindo, a opinião a emitir, sobre o facto de as Df's darem ou não uma imagem verdadeira e apropriada à luz da estrutura conceptual. Contudo, e devido a fatores tais como, uso de amostragem, utilização de provas de natureza persuasiva e não conclusiva e as limitações inerentes ao controlo interno, o ROC não obtém segurança absoluta da deteção de todas as distorções.

Assim, e de acordo com a ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, uma auditoria realizada de acordo com os normativos aplicáveis à profissão e com os requisitos éticos estabelecidos, permite ao ROC emitir a referida opinião. Esta ISA estipula ainda que, quer no planeamento quer na execução da auditoria, é essencial a permanência de julgamento e ceticismo profissional.

Relativamente às imparidades de ativos fixos tangíveis, no final da auditoria o ROC deverá ser capaz de concluir se: i) todos os ativos que poderão estar em imparidade foram identificados, ii) os testes à imparidade foram devidamente efetuados para todos os ativos identificados, iii) as estimativas realizadas são consistentes e os cálculos matemáticos rigorosos e iv) o reconhecimento e divulgação efetuados são corretos.

### **IV.2. Planeamento e Prova de Auditoria**

Planear uma auditoria traduz-se, de acordo com a ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras, em estabelecer uma estratégia global e um plano de auditoria definindo a natureza, extensão e tempestividade dos procedimentos de auditoria a realizar assim como a direção, supervisão e revisão do trabalho de auditoria. Um planeamento adequado permite assegurar que é efetuada a devida análise sobre as áreas relevantes, que potenciais problemas são detetados e resolvidos tempestivamente, que o trabalho é

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

realizado de forma mais eficaz e eficiente com base numa melhor organização e gestão, assim como facilita a revisão do trabalho da equipa de auditoria, entre outras.

A natureza e extensão do planeamento estão dependentes da dimensão e complexidade da entidade, da experiência obtida na entidade em períodos anteriores e das alterações ocorridas nas circunstâncias durante o trabalho. A elaboração de um planeamento eficiente e eficaz exige que o ROC tenha conhecimento da entidade e do seu setor de atividade, compreenda os sistemas de informação e de controlo interno, considere o risco de distorção material e de auditoria assim como a materialidade.

Sempre que se verifiquem acontecimentos inesperados, alterações nas condições ou obtenção de prova inicialmente não prevista, o ROC deve rever o planeamento elaborado e, se necessário, ajusta – lo em função das novas circunstâncias.

Para desenvolver o trabalho na rubrica das imparidades é necessário o ROC ter conhecimentos ao nível: i) dos fatores económicos gerais, como por exemplo, evolução da atividade (recessão/crescimento), taxas de juros, inflação e políticas governamentais (restrições comerciais); ii) do setor de atividade, tais como, concorrência (nível da oferta e dos preços de mercado assim facilidade de entrada no mercado), nível da procura (declínio/expansão), evolução tecnológica e enquadramento regulamentador; e iii) da entidade, incluindo, reputação no mercado, experiência profissional dos envolvidos, uso de orçamentos, tendências e estimativas de resultados e fluxos de caixa e a suscetibilidade a variações nas taxas de juro.

Conforme a ISA 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e seu Ambiente e a ISA 330 – As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados, é com base na execução de procedimentos de auditoria, nomeadamente, procedimentos de avaliação de risco e procedimentos de auditoria adicionais (testes aos controlos e testes substantivos), os quais podem incluir, inspeção, observação, confirmações externas, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação, que o ROC obtém, no decurso do trabalho de auditoria, informações que lhe permitem chegar às conclusões sobre as quais suporta a sua opinião, sendo aquelas informações designadas por prova de auditoria, a qual deverá ser suficiente e apropriada.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

De acordo com a ISA 500 – Prova de Auditoria, a suficiência relaciona-se com a quantidade de prova necessária, a qual depende do risco de distorção e da qualidade da prova, e a apropriação é a medida de qualidade, mais concretamente, a sua relevância e fiabilidade, sendo esta última influenciada pela sua fonte e pela sua natureza da informação. Em regra, a fiabilidade da prova é superior quando obtida diretamente pelo ROC de fontes independentes, como por exemplo, confirmações de terceiros e relatórios de analistas, e sob a forma documental, principalmente quando se trata de originais.

O procedimento de auditoria a realizar para obter prova de auditoria é determinado em função da asserção a validar, nomeadamente, existência, ocorrência, direitos e obrigações, integralidade (totalidade), valorização, mensuração, e apresentação e divulgação. Por exemplo, para validar a existência dos bens relatados como investimento, o melhor procedimento para obter prova de auditoria é a inspeção. As asserções a validar na área das imparidades são a valorização, a mensuração e a apresentação e divulgação. Os procedimentos de auditoria a efetuar para obter prova de auditoria relativamente às referidas asserções é matéria de julgamento profissional, sendo contudo imprescindível, a realização de testes substantivos. Como procedimento analítico, o ROC poderá, por exemplo, analisar desvios na produção ou paragens de produção, de forma a aferir se o ativo funciona conforme o inicialmente previsto.

### **IV.3. Implicações do uso de estimativas contabilísticas**

No âmbito do cálculo da quantia recuperável, principalmente no valor de uso, uma entidade tem de realizar estimativas contabilísticas para determinar se um ativo está em imparidade assim como para a mensurar. Relativamente às estimativas contabilísticas, as quais são da exclusiva responsabilidade do Órgão de Gestão, o ROC deverá realizar uma análise cuidadosa dada a suscetibilidade a distorções materiais na informação financeira, quer pelo grau de incerteza inerente, derivado de fatores tais como, disponibilidade de informação pouco rigorosa, subjetividade associada, sensibilidade a alterações nos pressupostos, quer por falta de isenção, intencional ou não, da gerência na sua elaboração.

Nesta área, o ROC deve verificar se os requisitos da estrutura concetual foram respeitados pela gerência na determinação das estimativas, assim como avaliar se os métodos

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

utilizados no cálculo são apropriados e foram aplicados de forma consistente e se há justificção para quaisquer alterações nos métodos ou estimativas anteriores. Para tal, e de acordo com a ISA 540 – Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações, o ROC deverá, para além dos procedimentos de avaliação de risco aplicados no início da sua análise, realizar, entre outros, um ou mais dos seguintes procedimentos: i) analisar a adequação do método de mensuração usado na determinação das estimativas, ii) determinar a razoabilidade dos pressupostos, iii) apreciar a adequação das justificações apresentadas para alterações verificadas de um período para o outro, iv) avaliar a forma como a gerência deu resposta à incerteza associada à estimativa, v) testar a eficácia operacional dos controlos inerentes, por exemplo, controlos de revisão e aprovação das estimativas, vi) reexecutar os cálculos matemáticos, vii) desenvolver uma estimativa independente e comparar com a da gerência e viii) rever os acontecimentos subsequentes que confirmem ou não a estimativa reconhecida.

Ainda no que respeita a esta matéria, existe a Recomendação Técnica n.º 11 – Revisão da Informação Financeira Prospetiva, emanada pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, a qual integra, entre outros, os seguintes pontos: i) objetivos do ROC, incluindo, a análise dos documentos que suportam os pressupostos e a apreciação da preparação das previsões; ii) conhecimentos que o ROC deverá possuir, como por exemplo, estatística, técnicas de simulação, previsões macroeconómicas e características do setor de atividade da entidade; iii) informações a obter antes de aceitar o trabalho, tais como, período coberto pela informação e natureza dos pressupostos e iv) regras a cumprir na elaboração da informação, fazendo menção à inexistência de intensões preconcebidas, afetação de pessoal qualificado, uso de pressupostos adequados, aplicação de horizonte temporal razoável, entre outros.

### **IV.4. Envolvimento de peritos**

Ao teste de imparidade está inerente a valorização dos ativos a qual, por vezes, requer competências especializadas em áreas que não a auditoria e a contabilidade e que o ROC não possua, podendo este optar por usar um perito para tal, de forma conseguir obter prova suficiente e apropriada. A título de exemplo citamos a avaliação de um edifício.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

A utilização ou não de um perito pelo ROC é matéria de julgamento profissional e depende de fatores como, a natureza e relevância da matéria, o risco de distorção material, o qual aumenta quando a preparação das Demonstrações Financeiras envolve o uso de competências especializadas complexas que a gerência não possua, e o facto desta ter ou não recorrido a um perito.

De acordo com a ISA 620 – Usar o Trabalho de um Perito do Auditor, é necessário que o ROC avalie se o perito tem as competências técnicas, a capacidade e a objetividade necessárias para o desenvolvimento do trabalho. Para tal o ROC poderá utilizar fontes de informação como por exemplo, qualificações, documentos publicados pelo perito, discussão com este e a experiência pessoal obtida em trabalhos antecedentes do perito. Um fator relevante a avaliar, neste âmbito, é a sujeição do perito a normas de desempenho técnico ou outros requisitos profissionais, como por exemplo, normas éticas.

O referido normativo exige que seja efetuado um acordo entre o ROC e o perito relativamente à natureza, âmbito e objetivos do trabalho do perito, funções e responsabilidade de cada um, bem como à natureza, oportunidade e extensão da comunicação entre eles. O referido acordo pode assumir a forma de carta compromisso ou ser incluindo no memorando de planeamento do ROC ou nas políticas e procedimentos da firma do ROC, dependendo a sua forma de circunstâncias como, a complexidade da matéria em questão, o tipo de informação a que o perito vai ter acesso e se existiu ou não, anteriormente, relações profissionais com o perito em questão. É ainda relevante que os requisitos de confidencialidade aplicáveis ao ROC se apliquem ao perito.

Quando um perito é contratado para avaliar pressupostos, métodos e modelos usados pela gerência no desenvolvimento de uma estimativa contabilística, o ROC deve apreciar a adequação da revisão do perito. Se a função do perito é efetuar a estimativa, o ROC deve verificar se os pressupostos, métodos e modelos são aceites na área do perito, se são consistentes com a estrutura concetual, se dependem da utilização de modelos especializados e, no caso de inconsistência com os usados pela gerência, analisar a razão e o impacto das diferenças. Alguns procedimentos a aplicar pelo ROC podem incluir, observação do trabalho do perito, apreciação de dados publicados, como por exemplo relatórios estatísticos emanados por instituições credibilizadas, reexecução de cálculos e

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contábilísticos, fiscais e de auditoria**

---

apreciação da razoabilidade dos resultados do perito relativamente ao conhecimento de negócio que o ROC possui. O ROC tem ainda que avaliar a fiabilidade, plenitude e consistência dos dados e informações usadas pelo perito.

De mencionar, que a responsabilidade pela opinião emanada pelo ROC é exclusivamente sua.

## ***V. Estudo – O Impacto das Imparidades/Reversões nas Demonstrações Financeiras***

### **V.1. Objetivos e metodologia do estudo**

O reconhecimento de imparidades/reversões de ativos fixos tangíveis, é, sem dúvida, uma prática cada vez mais constante nas entidades, podendo assumir valores relevantes, os quais se vão refletir ao nível do ativo, do resultado líquido e/ou do capital próprio, originando alterações nos valores que estes assumem. Neste sentido, consideramos importante e oportuno, desenvolver um estudo que permita compreender o impacto provocado pelo registo contabilístico de imparidades/reversões nas Demonstrações Financeiras das entidades.

O presente estudo integra duas vertentes:

- *a vertente quantitativa*: análise do impacto das imparidades/reversões de ativos fixos tangíveis registadas;
- *a vertente qualitativa*: análise das informações divulgadas no Anexo relativamente às imparidades/reversões.

Assim, foram definidos os seguintes objetivos para o estudo do impacto das imparidades/reversões nas Demonstrações Financeiras:

- i. *primeiro objetivo*: avaliar a variação ocorrida, em consequência do reconhecimento de uma perda por imparidade ou reversão, verificada no ativo fixo tangível, no valor total das três seguintes grandezas: ativo não corrente, capital próprio e resultado líquido do exercício.
- ii. *segundo objetivo*: analisar a informação divulgada pelas entidades no Anexo, relativamente à temática perdas por imparidades de ativos fixos tangíveis e/ou suas reversões nas seguintes notas: nota 3. Principais Políticas Contabilísticas, nota na qual são efetuadas as divulgações específicas sobre os ativos fixos tangíveis e nota na qual são efetuadas as divulgações específicas sobre as imparidades de ativos.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

O presente estudo, e em concordância com os objetivos definidos, deverá permitir obter resposta às seguintes questões:

- qual a relevância quantitativa do registo contabilístico das perdas por imparidade e suas reversões nas três grandezas anteriormente referidas?
- as divulgações efetuadas pelas entidades relativamente esta temática são as devidas e adequadas?

De forma a atingir os objetivos propostos e responder às questões pretendidas, a metodologia usada traduziu-se na investigação e análise das Demonstrações Financeiras publicadas por entidades que adotam o Sistema de Normalização Contabilística e que tenham relevado contabilisticamente perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis e/ou reversões de perdas por imparidade naqueles ativos. Uma vez que o presente estudo se iniciou no começo do período de 2012 e, à data, o número de entidades que publicaram as Demonstrações Financeiras relativas a 2011 é reduzido, o período de análise é o de 2010. Dada a obrigatoriedade de conversão do comparativo apresentado nas Demonstrações Financeiras de 2010 para o novo normativo, o Sistema de Normalização Contabilístico, considerou-se importante alargar esta análise aquele período (2009).

Assim, para avaliar a materialidade do impacto do reconhecimento de imparidades/reversões no ativo não corrente, no capital próprio e no resultado líquido, foi analisado o Balanço e a Demonstração de Resultados das entidades e efetuada a comparação entre:

- os valores que aquelas grandezas assumem nas referidas Demonstrações Financeiras, os quais integram a relevação contabilística de imparidades e/ou reversões, e
- os montantes que assumiriam se as imparidades e/ou reversões não tivessem sido reconhecidas.

testando, desta forma, a existência ou não de diferenças significativas quantificadas em valores absolutos e percentagens.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Para averiguar a adequação da informação divulgada pelas entidades relativamente às imparidades/reversões de ativos fixos tangíveis, foram analisadas as notas em cima referidas, constantes dos Anexos divulgados pelas entidades que reconheceram imparidades/reversões, procedendo-se à avaliação da sua qualidade e da sua suficiência.

### **V.2. Definição da amostra**

A amostra com base na qual foi efetuado este estudo apresenta as seguintes características:

- ❑ *amplitude*: amostra constituída por dez entidades;
- ❑ *normas contabilísticas aplicáveis*: Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF);
- ❑ *período das Demonstrações Financeiras*: período de 2010 e comparativo (2009), correspondendo ao período de transição do anterior normativo, o Plano Oficial de Contabilidade (POC), para o novo normativo, o Sistema de Normalização Contabilístico (SNC), cuja data de aplicação obrigatória é 1 Janeiro de 2010 havendo contudo, como já anteriormente referido, a obrigatoriedade de reexpressão dos comparativos apresentados (2009) para o novo normativo;
- ❑ *reconhecimento de imparidade/reversão*: entidades que nos períodos anteriormente referidos tenham relevado contabilisticamente perdas por imparidade e/ou reversões de perdas por imparidade ao nível dos ativos fixos tangíveis.

As dez empresas que constituem a amostra analisada constam do Quadro 1 seguidamente apresentado, indicando-se ainda, os documentos utilizados para recolher os dados examinados no presente estudo. Os referidos documentos encontram em anexo a este trabalho, constando do Quadro o número do Anexo de cada uma das entidades.

**Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis  
aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

<b>Empresa</b>	<b>Documentos usados</b>	<b>Anexo</b>
<b>EDIA</b> – Empresa de Desenvolvimento e Infra – estruturas do Alqueva, S.A.	Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo de 2010	Anexo 1
<b>STCP</b> – Sociedade de Transportes Colectivos do Porto, S.A.	Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo de 2010	Anexo 2
<b>APVC</b> – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A.	Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo de 2010	Anexo 3
Parque Expo 98, S.A.	Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo de 2010	Anexo 4
<b>ACP</b> – Automóvel Club de Portugal	Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo de 2010	Anexo 5
Grupo Salvador Caetano, S.G.P.S., S.A.	Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo de 2010	Anexo 6
<b>Portucel</b> – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A.	Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo de 2010	Anexo 7
<b>Semapa</b> – Sociedade de Investimento e Gestão, S.G.P.S., S.A.	Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo de 2010	Anexo 8
<b>CP</b> – Comboios de Portugal, E.P.E.	Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo de 2010	Anexo 9
<b>TUB</b> – Empresa Transportes Urbanos de Braga – E.M.	Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo de 2010	Anexo 10

*Fonte: elaboração própria*

**Quadro 1: Amostra selecionada**

Os documentos utilizados neste estudo, referidos no Quadro 1 em cima, foram extraídos do Relatório e Contas de 2010 divulgado pelas entidades selecionadas incidindo, a avaliação a efetuar, sobre as imparidades/reversões registadas naquele período (2010) assim como no período apresentado como comparativo, isto é, sobre o período precedente (2009).

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Com o objetivo de uma melhor compreensão das entidades que constituem a amostra e do presente estudo procede-se, em seguida, a uma breve descrição da atividade daquelas entidades.

A entidade **EDIA** – Empresa de Desenvolvimento e Infra – Estruturas do Alqueva, S.A., foi constituída em 1995, tem como objeto social a conceção, execução e exploração do Empreendimento de Fins Múltiplos de Alqueva (EFMA), assim como promover o desenvolvimento económico e social da sua região de intervenção. Faz ainda parte do seu objeto social a aquisição de participações de capital de entidades cujo âmbito de atuação se relacione com o seu e a alienação das partes de capital que sejam integradas no seu património.

A atividade principal desenvolvida pela **STCP** – Sociedade de Transportes Coletivos do Porto, S.A., é a exploração do transporte público rodoviário de passageiros, tendo como atividade secundária a exploração de transportes coletivos de passageiros de superfície, podendo também exercer qualquer outra atividade complementar ou subsidiária à sua atividade principal. Constituída em 1994, o autocarro é o meio de transporte de principal exploração daquela entidade explorando, de forma residual, o carro elétrico.

Constituída em 2008, a entidade **APVC** – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A., tem como objeto social a administração do porto de Viana do Castelo com o intuito de proceder ao seu desenvolvimento, manutenção e exploração económica. O seu objeto social abrange a execução de competências e prerrogativas de autoridade portuária que lhe sejam atribuídas, como por exemplo, atribuir licenças para a realização de atividades portuárias de exercício condicionado e fiscalizar o uso público dos serviços ligados à atividade portuária.

A **Parque Expo 98, S.A.**, constituída em 1993, é uma entidade prestadora de serviços que visam o desenvolvimento do território na ótica da qualidade de vida urbana e da competitividade, criando e gerindo projetos de requalificação urbana, ambiental e de património, procedendo à reabilitação e reconversão das áreas urbanas e participando na realização de projetos públicos relevantes para o território e seu desenvolvimento económico. Adicionalmente, esta entidade poderá promover a conceção e a

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

operacionalização de intervenções do Estado Português em eventos internacionais, sobretudo nos domínios do ambiente, do ordenamento e da valorização do território.

A atividade desenvolvida pela entidade **ACP** – Automóvel Club de Portugal consiste em promover e desenvolver o automobilismo e o turismo, principalmente no âmbito da defesa dos seus associados e em todos os domínios relacionados com a sua atividade. Constituída em 1903, a **ACP** – Automóvel Club de Portugal é a entidade organizadora do maior evento ao nível do desporto automóvel em Portugal, o WRC Rally de Portugal, cujo impacto económico para o território nacional é positivamente relevante.

O Grupo Salvador Caetano, S.G.P.S., S.A. integra um conjunto de empresas cujo objeto estatutário integra dois ramos principais: o ramo das novas tecnologias e o ramo automóvel. No que respeita ao ramo automóvel, as atividades desenvolvidas por este Grupo consistem na importação, distribuição e comercialização de veículos de várias marcas, prestação serviços de assistência técnica e desenvolvimento e construção de carroçaria para autocarros. Complementarmente, o Grupo desenvolve, em Espanha, a atividade de produção de energia solar inserida no setor das indústrias renováveis.

A principal atividade desenvolvida pela entidade **Portucel** – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A. consiste na produção e venda de papel fino utilizado em impressão e escrita, assim como o fabrico e comercialização de pasta branqueadora de eucalipto. Esta entidade dedica-se ainda à produção e alienação de energia térmica e elétrica. A constituição desta entidade acontece no ano de 1993.

O objeto estatutário da entidade **Semapa** – Sociedade de Investimento e Gestão, S.G.P.S., S.A. é a gestão de participações sociais noutras entidades. As empresas relativamente às quais aquela entidade desenvolve a sua atividade são empresas que se inserem nas seguintes áreas de negócio: produção de pasta e de papel, fabrico de cimento e derivados e no setor do ambiente.

A **CP** – Comboios de Portugal, E.P.E. foi criada no ano de 1975 sendo uma entidade prestadora de serviços de transporte ferroviário de passageiros em linhas férreas, troços de linha e ramais que sejam linhas integrantes da rede ferroviárias do território nacional ou

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

linhas que venham a integrar aquela rede. Uma outra atividade desenvolvida por esta entidade é o transporte de passageiros a nível internacional.

Criada em 1998, a entidade **TUB** – Empresa Transportes Urbanos de Braga – E.M. tem como objeto social principal a prestação do serviço público de transporte coletivo de passageiros. Adicionalmente, esta entidade poderá desenvolver atividades que se integrem no âmbito do seu objeto estatutário, nomeadamente, atividades complementares ou subsidiárias da exploração dos transportes coletivos de passageiro, assim como efetuar transportes escolares.

### **V.3. Metodologia de tratamento de dados**

A metodologia adotada para examinar os dados usados na avaliação do impacto das imparidades e/ou reversões traduz-se em, expurgar o efeito do registo contabilístico da imparidade e/ou da reversão do ativo não corrente, do capital próprio assim como do resultado líquido e comparar o valor obtido com o valor registado nas Demonstrações Financeiras, sendo calculada a variação quantitativa que ocorreria naquelas três grandezas caso não se tivesse verificado aqueles acontecimentos e determina-se o seu peso percentual.

Para analisar as divulgações efetuadas no Anexo, a metodologia usada consistiu na avaliação das informações constantes nas notas que integram as divulgações específicas dos ativos fixos tangíveis e das imparidades, assim como da nota onde constam as políticas contabilísticas adotadas relativamente aquelas rubricas, procedendo-se a uma breve descrição das informações divulgadas. Para efeitos da avaliação, foi considerado o estipulado na NCRF 12 - Imparidade de Ativos no que respeita às divulgações a efetuar.

Para efeitos de análise do impacto das perdas por imparidade/reversões nas variáveis monetárias ativo não corrente, capital próprio e resultado líquido do período, realizou-se uma análise das Demonstrações Financeiras divulgadas pelas entidades que constituem a amostra, e determinou, para cada uma das referidas rubricas, a variação absoluta e percentual.

## Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria

### V.4. Análise do impacto das imparidades/reversões nas Demonstrações Financeiras

Concluída a análise às Demonstrações Financeiras, nomeadamente, ao Balanço e à Demonstração de Resultados das dez empresas que integram a amostra, explana-se, neste capítulo, os resultados e as conclusões obtidas.

Iniciando-se pela análise do impacto das perdas por imparidade/reversões no ativo não corrente, apresenta-se, seguidamente, os Quadros 2 e 3.

Designação da empresa	Período de 2010			
	ANC incluída imp./rever.	ANC excluída imp./rever.	Variação	Impacto Percentual
EDIA - Empresa de Desenvolvimento e Infra-estruturas do Alqueva, S.A	423.581.480 €	494.934.556 €	-71.353.076 €	-16,85%
APVC – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A.	2.721.743 €	78.159 €	2.643.584 €	97,13%
ACP – Automóvel Club de Portugal	26.161.000 €	26.180.400 €	-19.400 €	-0,07%
Grupo Salvador Caetano, SGPS, S.A.	579.872.799 €	580.841.779 €	-968.980 €	-0,17%
Portucel – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A.	2.002.252.746 €	2.004.981.879 €	-2.729.133 €	-0,14%
Semapa - Sociedade de Investimentos e Gestão, SGPS, S.A.	1.497.473.647 €	1.497.575.939 €	-102.292 €	-0,01%
CP - Comboios de Portugal, E.P.E	1.044.436.478 €	1.048.537.598 €	-4.101.120 €	-0,39%
TUB – Empresa Transportes Urbanos de Braga – E. M.	7.363.743 €	7.627.653 €	-263.910 €	-3,58%
<b>Total</b>	<b>5.583.863.636 €</b>	<b>5.660.757.963 €</b>	<b>-76.894.327 €</b>	<b>75,92%</b>

Fonte: elaboração própria

### Quadro 2: Impacto das imparidades/reversões no ativo não corrente – período 2010

## Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria

Designação da empresa	Período de 2009			
	ANC incluída imp./rever.	ANC excluída imp./rever.	Variação	Impacto Percentual
EDIA - Empresa de Desenvolvimento e Infra-estruturas do Alqueva, S.A	431.904.941 €	1.599.842.408 €	-1.167.937.467 €	-270,42%
STCP - Sociedade de Transportes Colectivos do Porto, SA	96.947.782 €	99.497.234 €	-2.549.452 €	-2,63%
Parque EXPO 98, S. A	175.926.756 €	176.564.102 €	-637.346 €	-0,36%
Portucel – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A.	1.770.299.087 €	1.769.047.005 €	1.252.082 €	0,07%
<b>Total</b>	<b>2.475.078,57 €</b>	<b>3.644.950,75 €</b>	<b>1.169.872,18 €</b>	<b>-273,34 %</b>

Fonte: elaboração própria

### Quadro 3: Impacto das imparidades/reversões no ativo não corrente – período 2009

Conforme resulta dos dados evidenciados nos dois quadros anteriores:

- ❑ em 2010 o impacto das imparidades e/ou reversões no ativo não corrente assumiu, para a totalidade das entidades seleccionadas, o valor negativo de 76.894.327 € havendo apenas uma entidade que procedeu ao registo de uma reversão de perda por imparidade no montante de 2.643.584 €
- ❑ no período de 2009 o impacto das imparidades e/ou reversões no ativo não corrente assumiu, para a totalidade das entidades seleccionadas, um valor negativo bastante relevante, nomeadamente, de 1.169.872.183 € tendo sido reconhecida apenas uma reversão no valor de 1.252.082 €

Os impactos mais elevados verificaram-se nas entidades **EDIA** - Empresa de Desenvolvimento e Infra-Estruturas do Alqueva, S.A., nos períodos de 2009 e 2010, e **APVC** – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A., apenas no período de 2010. Contudo, o impacto na primeira foi negativo de 16,85% (2010) e 270,42 % (2009) e na segunda foi positivo de 97,13%.

Na entidade **EDIA** - Empresa de Desenvolvimento e Infra-Estruturas do Alqueva, S.A., no

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

período de 2009, constata-se que o ativo não corrente assume o valor de 431.904.941 € mas poderia assumir o montante de 1.599.842.408 € caso não tivesse sido registada uma perda por imparidade de valor materialmente relevante, nomeadamente, 1.167.937.467 €. Esta imparidade assume tal relevância porque inclui perdas por imparidade verificadas nos períodos de 2007 e de 2008 mas apenas relevadas contabilisticamente no período de 2009, motivo pelo qual o impacto no período de 2010 assume um valor significativamente menor, nomeadamente, 253,57 %.

Contrariamente, a entidade **APVC** – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A. apresenta no seu balanço um ativo não corrente no valor de 2.721.743 € o qual assumiria um valor de 78.159 € caso não tivesse sido reconhecida a reversão de uma perda por imparidade no valor de 2.643.584€, a qual influenciou positivamente o ativo não corrente em 97,13 %.

Para as restantes entidade que compõe a amostra analisada, a contabilização das perdas por imparidade e/ou reversões tem um impacto percentual que varia entre os 3,58% negativos e os 0,07% positivos.

As percentagens referidas no parágrafo anterior verificam-se nas entidades **TUB** – Empresa Transportes Urbanos de Braga – E. M., no período de 2009, e **Portucel** – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A., no período de 2010, correspondendo ao reconhecimento de uma perda por imparidade nos ativos fixos tangíveis no valor de 263.910 € e ao registo contabilístico de uma reversão no montante de 1.252.082 € respetivamente.

De seguida, no Quadro 4 e no Quadro 5, é refletida a variação no capital próprio das dez entidades que compõe a amostra selecionada, provocada pelo registo contabilístico das imparidades dos ativos fixos tangíveis, assim como das suas reversões, para os períodos de 2010 e 2009, respetivamente.

**Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis**  
**aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

Designação da empresa	Período de 2010			
	CP incluída imp./rever.	CP excluída imp./rever.	Variação	Impacto Percentual
EDIA - Empresa de Desenvolvimento e Infra-estruturas do Alqueva, S.A	-317.459.984 €	-246.106.908 €	-71.353.076 €	-22,48%
APVC – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A.	4.930.972 €	2.287.388 €	2.643.584 €	53,61%
ACP – Automóvel Club de Portugal	18.825.991 €	18.845.391 €	-19.400 €	-0,10%
Grupo Salvador Caetano, SGPS, S.A.	320.209.710 €	321.178.690 €	-968.980 €	-0,30%
Portucel – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A.	1.268.990.369 €	1.271.719.502 €	-2.729.133 €	-0,22%
Semapa - Sociedade de Investimentos e Gestão, SGPS, S.A.	971.836.539 €	971.938.831 €	-102.292 €	-0,01%
CP - Comboios de Portugal, E.P.E	-2.446.911.801 €	-2.442.810.681 €	-4.101.120 €	-0,17%
TUB – Empresa Transportes Urbanos de Braga – E. M.	-331.704 €	-67.794 €	-263.910 €	-79,56%
<b>Total</b>	<b>-179.909.908 €</b>	<b>-103.015.581 €</b>	<b>-76.894.327 €</b>	<b>-49,23%</b>

Fonte: elaboração própria

**Quadro 4: Impacto das imparidades/reversões no capital próprio – período 2010**

Designação da empresa	Período de 2009			
	CP incluída imp./rever.	CP excluída imp./rever.	Variação	Impacto Percentual
EDIA - Empresa de Desenvolvimento e Infra-estruturas do Alqueva, S.A	-292.723.986 €	875.213.481 €	-1.167.937.467 €	-398,99%
STCP - Sociedade de Transportes Colectivos do Porto, SA	-237.304.509 €	-234.755.057 €	-2.549.452 €	-1,07%
Parque EXPO 98, S. A	-37.584.675 €	-36.947.329 €	-637.346 €	-1,70%
Portucel – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A.	1.205.003.700 €	1.203.751.618 €	1.252.082 €	0,10%
<b>Total</b>	<b>637.390.530 €</b>	<b>1.807.262.713 €</b>	<b>-1.169.872.183 €</b>	<b>-401,66%</b>

Fonte: elaboração própria

**Quadro 5: Impacto das imparidades/reversões no capital próprio – período 2009**

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Antes de efetuar qualquer análise, importa mencionar que, para determinar o impacto no capital próprio considerou-se:

- ❑ o valor das imparidades/reversões cujo registo contabilístico foi efetuado diretamente no capital próprio; e
- ❑ o valor das imparidades/reversões consideradas como gasto do período, o qual vai influenciar o capital próprio por força da imputação do resultado líquido aquele.

No que respeita ao impacto das imparidades/reversões no capital próprio, e com base na análise dos quadros anteriores, podemos concluir, de forma genérica, que:

- ❑ para a totalidade das entidades selecionadas o impacto no capital próprio, no período de 2010, assume um valor de 76.894.327 € negativo, constatando-se que apenas uma entidade, nomeadamente a **APVC** – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A., procedeu à relevação contabilística de uma reversão no valor de 2.643.584 €
- ❑ para a totalidade das entidades o impacto no capital próprio, no período de 2009, assume um valor de 1.169.872.183 € negativo, constatando-se que apenas uma entidade, nomeadamente a **Portucel** – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A., procedeu à relevação contabilística de uma reversão no valor de 1.252.082 €

Constata-se que, relativamente ao período de 2009, o valor total negativo de 1.169.872.183 € é gerado, na sua maioria, por uma única entidade. De facto, a empresa **EDIA** - Empresa de Desenvolvimento e Infra-Estruturas do Alqueva, S.A. procedeu ao registo contabilístico de uma perda por imparidade no valor de 1.167.937.467 € o qual representa 99,83 % do valor total verificado no referido período.

Assim, como acontece relativamente ao ativo não corrente, o maior impacto ocorrido ao nível dos capitais próprios assume um peso percentual negativo de 398,99 %, tendo se

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

verificando na entidade **EDIA** - Empresa de Desenvolvimento e Infra-Estruturas do Alqueva, S.A. no período de 2009. Esta entidade apresenta nas suas Demonstrações Financeiras, um capital próprio negativo no montante de 292.723.986 € o qual está influenciado negativamente pela perda por imparidade reconhecida no valor de 1.167.937.467 €. O registo contabilístico da perda origina uma diminuição significativamente relevante no capital próprio o qual, em vez de assumir um valor negativo de 292.723.986 € apresentaria um montante positivo de 875.213.481 € se aquela perda não tivesse sido reconhecida. No período de 2010 pode verificar-se que o efeito do reconhecimento da perda por imparidade continua negativo mas a sua relevância, a qual numa análise genérica sobre o impacto da imparidade é considerada significativa, é substancialmente inferior à verificada no período anterior, assumindo um impacto percentual negativo de 22,48 %.

À semelhança do que acontece com a entidade anteriormente referida, a **TUB** – Empresa Transportes Urbanos de Braga – E. M. também apresenta uma influência negativa nos capitais próprios considerada material. De facto, o registo de uma imparidade no valor de 263.910 € gera uma diminuição do capital próprio em 79,56 %.

Também material, mas no sentido oposto, ou seja com um impacto positivo, é a reversão contabilizada pela entidade **APVC** – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A. no valor de 2.643.584 € cujo acréscimo do capital próprio assume os 53,61%.

Quanto à entidade **Portucel** – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A., apesar dos impactos percentuais não serem significativos, é de mencionar o facto de esta verificar, no período de 2009, um aumento nos seus captais próprios no valor de 1.252.082 € em virtude do reconhecimento de uma reversão cujo impacto positivo assumiu os 0,10%. No entanto, esta entidade, no período de 2010, tem uma variação negativa no capital próprio no valor de 2.729.133 € em consequência do reconhecimento de uma perda por imparidade, cujo impacto foi de 0,22% negativo.

Relativamente às restantes entidades que integram a amostra da análise realizada, podemos concluir que:

## Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria

- ❑ o menor impacto verifica - se na entidade **Semapa** - Sociedade de Investimentos e Gestão, SGPS, S.A., e corresponde a uma diminuição do capital próprio em 0,01 %;
- ❑ o maior impacto ocorre na entidade Parque EXPO 98, S. A. e traduz-se numa variação negativa do capital próprio em 1,70 %.

Por último, evidenciamos o impacto causado pelo registo de imparidades/reversões no resultado líquido das empresas selecionadas para este estudo. Para tal, apresenta-se, seguidamente, o Quadro 6 e o Quadro 7.

Designação da empresa	Período de 2010			
	RL incluída imp./rever.	RL excluída imp./rever.	Variação	Impacto Percentual
EDIA - Empresa de Desenvolvimento e Infra-estruturas do Alqueva, S.A	-12.787.375 €	2.182.577 €	-14.969.952 €	-117,07%
APVC – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A.	300.587 €	-1.214.817 €	1.515.404 €	504,15%
ACP – Automóvel Club de Portugal	135.877 €	155.277 €	-19.400 €	-14,28%
Grupo Salvador Caetano, SGPS, S.A.	12.259.066 €	13.228.046 €	-968.980 €	-7,90%
Portucel – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A.	210.814.731 €	213.543.864 €	-2.729.133 €	-1,29%
Semapa - Sociedade de Investimentos e Gestão, SGPS, S.A.	126.720.229 €	126.822.521 €	-102.292 €	-0,08%
CP - Comboios de Portugal, E.P.E	-195.197.037 €	-191.095.917 €	-4.101.120 €	-2,10%
TUB – Empresa Transportes Urbanos de Braga – E. M.	28.633 €	144.465 €	-115.832 €	-404,54%
<b>Total</b>	<b>142.274.711 €</b>	<b>163.766.016 €</b>	<b>-21.491.305 €</b>	<b>-43,11%</b>

Fonte: elaboração própria

**Quadro 6: Impacto das imparidades/reversões no resultado líquido – período 2010**

## Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria

Designação da empresa	Período de 2009			
	RL incluída imp./rever.	RL excluída imp./rever.	Variação	Impacto Percentual
EDIA - Empresa de Desenvolvimento e Infra-estruturas do Alqueva, S.A	-90.244.550 €	2.048.745 €	-92.293.295 €	-102,27%
STCP - Sociedade de Transportes Colectivos do Porto, SA	-23.652.564 €	-21.720.836 €	-1.931.727 €	-8,17%
Parque EXPO 98, S. A	-14.563.590 €	-13.926.244 €	-637.346 €	-4,38%
Portucel – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A.	116.154.950 €	114.902.868 €	1.252.082 €	1,08%
<b>Total</b>	<b>-12.305.754 €</b>	<b>81.304.533 €</b>	<b>-93.610.286 €</b>	<b>-113,74%</b>

Fonte: elaboração própria

### Quadro 7: Impacto das imparidades/reversões no resultado líquido - período 2009

Dos dados apresentados nos dois quadros anteriores, os quais respeitam ao impacto das imparidades/reversões no resultado líquido, resulta que:

- no período de 2010, apenas a entidade **APVC** – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A. relevou contabilisticamente a reversão de uma perda por imparidade, a qual assumiu o montante de 1.515.404 € tendo, as restantes sete entidades, contabilizado perdas por imparidade, constatando-se que o impacto total para as todas as entidades atinge o valor de 21.491.305 €
- no período de 2009, apenas a entidade **Portucel** – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A. relevou contabilisticamente a reversão de uma perda por imparidade, a qual assumiu o montante de 1.252.082 € tendo, as restantes três entidades, contabilizado perdas por imparidade, verificando-se que o impacto total para todas as entidades atinge o valor de 93.610.286 €

Os impactos nos resultados líquidos das entidades apresentados refletem que os acontecimentos ao nível dos ativos fixos tangíveis é semelhante, ou seja, na maioria das empresas, nomeadamente oito, verificou-se a existência de perda por imparidade e em apenas duas, nomeadamente a **Portucel** – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A. e a

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

**APVC** – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A., registaram reversões de perdas por imparidade.

A **APVC** – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A. regista, em termos percentuais, a maior variação no resultado líquido em virtude da contabilização de uma reversão de perda por imparidade, apresentando um resultado positivo de 300.587 € o qual assumiria um valor negativo de 1.214.817 € se a reversão não tivesse sido relevada. Desta forma, o resultado líquido tem uma variação positiva de 504.15%.

Apesar de em termos absolutos ser uma das variações menos significativas, nomeadamente, 115.832 € consta-se que a **TUB** – Empresa Transportes Urbanos de Braga – E. M., assume a segunda alteração de maior relevância em termos percentuais, nomeadamente 404,54%, a qual é a maior ao nível dos impactos provocados pelo registo de perda por imparidade. A referida percentagem representa uma diminuição do resultado líquido de 144.465 € para 28.633 €.

Em termos de valor absoluto, a maior alteração verificada no resultado líquido, apesar de ter impacto negativo, assume o montante de 14.969.952 € tendo sido registada pela entidade **EDIA** - Empresa de Desenvolvimento e Infra-Estruturas do Alqueva, S.A.. Esta alteração tem por efeito uma diminuição do resultado em 117,07 %.

Os impactos verificados nas restantes entidades variam, em termos percentuais, entre os 102,27% negativos, variação registada pela **EDIA** - Empresa de Desenvolvimento e Infra-Estruturas do Alqueva, S.A. no período de 2009, e os 1,08% positivos, alteração ocorrida na **Portucel** – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A. no mesmo período.

Ao analisar o Quadro 6 e o Quadro 7, podemos ainda referir que, no período de 2010, duas entidades apresentam um resultado líquido de natureza oposta em consequência do registo de imparidade/reversão. De acordo com as Demonstrações Financeiras, a **EDIA** - Empresa de Desenvolvimento e Infra-Estruturas do Alqueva, S.A. apresenta um resultado negativo de 12.787.375 € o qual seria positivo em 2.182.577 € se não tivesse relevado qualquer imparidade. Já a entidade **APVC** – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A., apurou um resultado líquido positivo de 300.587 € o qual assumiria um valor negativo de

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

1.214.817 € caso esta não procedesse ao registo contabilístico de uma reversão. A mesma situação ocorre para a primeira entidade no período de 2009, cujo resultado líquido, conforme a Demonstração de Resultados, é negativo no montante de 90.244.550 €, mas seria positivo de 2.048.745 € se não se tivesse verificado a imparidade ocorrida nos ativos fixos tangíveis.

### **V.5. Avaliação das divulgações sobre imparidades/reversões**

Neste subtítulo vamos analisar as divulgações efetuadas no Anexo, por cada uma das dez entidades selecionadas, nas notas que integram as divulgações específicas dos ativos fixos tangíveis e das imparidades e na nota onde constam as políticas contabilísticas adotadas relativamente às imparidades/reversões.

#### **EDIA – Empresa de Desenvolvimento e Infra – estruturas do Alqueva, S.A.**

Relativamente a esta entidade importa, primeiramente, esclarecer que, apesar de os ativos relativamente aos quais é registada a imparidade estarem relevados na rubrica de ativos intangíveis, foram considerados no nosso estudo pelo facto de serem bens que cumprem os requisitos para serem considerados ativos tangíveis pois trata-se de terrenos, edifícios e equipamento básico.

O que sucede é que esta entidade celebrou com o Estado, no período de 2007, um contrato de concessão do Empreendimento de Fins Múltiplos de Alqueva (EFMA) no qual está estipulado que no final do período de concessão (75 anos), os bens afetos aquele reverterem a favor do Estado.

De acordo com IFRIC 12 Acordos de Concessão de Serviços, as infra-estruturas do EFMA deverão ser registadas pelo concessionário como um ativo intangível uma vez que o contrato de concessão não lhe concede o direito de as controlar. Desta forma, com efeitos reportados a 1 de Janeiro de 2010, a entidade procede à transferência dos bens afetos às atividades de produção de energia e de distribuição de água, as quais fazem parte do contrato de concessão, da rubrica de ativos fixos tangíveis para a rubrica ativos intangíveis.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

No que respeita às políticas contabilísticas, é divulgado na nota 3.1.a - Ativos Fixos Tangíveis, a sua definição, critério valorimétrico e a política de depreciação, assim como o procedimento adotado relativamente à identificação, mensuração e reconhecimento de perda por imparidade e sua reversão.

De acordo com a nota 6 - Ativos Fixos Intangíveis e a nota 16 – Imparidade de Ativos constantes do Anexo, esta entidade registou uma perda por imparidade no período de 2009 no valor de 1.167.937.467 € e outra no período de 2010 no montante de 71.353.076 € as quais foram determinadas para a unidade geradora de caixa designada Segmento – Água II dada a impossibilidade de apurar a quantia recuperável dos ativos individuais afetos aquele, fazendo parte do segmento terrenos, edifícios, entre outros.

Na nota 16 – Imparidade de Ativos menciona que a quantia recuperável corresponde ao valor de uso, tendo sido considerado, no seu cálculo, fluxos de caixa até ao ano de 2082, ano em que o contrato de concessão termina e uma taxa de desconto baseada no custo médio ponderado do capital (WACC) para atualizar os fluxos de caixa futuros estimados, referindo ainda que as projeções futuras baseiam-se em pressupostos considerados razoáveis e suportáveis e que as decisões relativas às últimas projeções foram aprovadas pela Administração.

A perda por imparidade apurada no período de 2009 no valor de 1.167.937.467 € ilíquido dos subsídios atribuídos aos bens sobre os quais a imparidade foi reconhecida, os quais assumem o montante de 343.524.729 € e cujo impacto foi considerado no capital próprio, foi registada:

- ❑ na rubrica de Resultados Transitados pelo valor de 732.119.444 € líquido dos subsídios, o qual respeita à imparidade existente à data de 31 de Dezembro de 2008. A entidade concluiu que as condições e pressupostos usados nos estudos de imparidade reportados à data de encerramento das contas de 2009, já eram previsíveis em 31 de Dezembro de 2008, pelo que determinaram o valor da imparidade nesta data e procederam ao seu registo na referida rubrica.
  
- ❑ em resultados do período, pelo montante de 92.293.295 € líquido dos

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

subsídios, o qual é relativo á imparidade verificada durante o período de 2009.

Relativamente ao ano de 2010, a imparidade relevada no valor de 71.353.076 € ilíquido de subsídios conferidos aos bens sobre os quais a imparidade foi reconhecida, os quais assumem o montante de 56.383.124 € e cujo impacto foi considerado no capital próprio, foi registada em resultados pelo valor de 14.969.952 € dado respeitar ao exercício de 2010.

### *STCP – Sociedade de Transportes Colectivos do Porto, S.A.*

Esta entidade relevou, no período de 2009, uma perda por imparidade no valor de 2.549.452 € relativa a bens constantes das rubricas Terrenos e Recursos Naturais e Edifícios e Outras Construções a qual, à semelhança do sucedido na entidade **EDIA** – Empresa de Desenvolvimento e Infra – estruturas do Alqueva, S.A., teve impactos quer no capital próprio quer nos resultados do período.

Conforme divulgado nas notas 8. Ativos Fixos Tangíveis e 13. Imparidade de Ativos Tangíveis e Intangíveis, em 1 de Janeiro de 2009 o critério valorimétrico de mensuração subsequente adotado para os terrenos e edifícios é o modelo do justo valor. Para a devida aplicação do referido modelo foi efetuada pela entidade CPU Consultores de Avaliação, Lda., entidade credenciada e independente, uma avaliação do justo valor dos referidos bens, reportada à data mencionada, da qual resultou o registo de uma imparidade no valor de 617.726 € na rubrica de Resultados Transitados. O restante valor da imparidade, 1.931.727 €, foi relevada em resultados do período dado o facto de respeitar a uma diminuição de valor ocorrida durante 2009, conforme nova avaliação efetuada pela referida entidade reportada a 31 de Dezembro de 2009.

De mencionar que na nota 8. Ativos Fixos Tangíveis encontram-se descritos os pressupostos de avaliação utilizados no apuramento do justo valor no final do período de 2009, assim como na nota 13. Imparidade de Ativos Tangíveis e Intangíveis.

Quanto às políticas contabilísticas, estas estão devidamente descritas nas notas 3.14. Ativos Fixos Tangíveis e 3.17. Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis excluindo o Goodwill.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

APVC – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A.

Ao nível das políticas contabilísticas, esta entidade divulga na nota 3.2 – Ativos Fixos Tangíveis e na nota 3.4 – Imparidade de Ativos do seu Anexo, o critério valorimétrico utilizado no reconhecimento inicial e subsequente dos ativos fixos tangíveis, a política de depreciações adotada e os procedimentos e critérios utilizados relativamente às imparidades/reversões e mais ou menos valias.

Conforme o refletido no quadro de movimentos ocorridos nos ativos fixos tangíveis no período de 2010 constante da nota 5. Ativos Fixos Tangíveis, a entidade reconheceu uma reversão de perda por imparidade no valor de 2.643.584 € a qual corresponde a:

- reversão registada em Edifícios e outras construções no valor de 2.748.080 €
- perda por imparidade no montante de 399.099 € reconhecida no equipamento básico;
- reversão ocorrida no equipamento administrativo no valor de 29.894 €
- 31.428 € respeitantes a reversão verificada em outros ativos fixos tangíveis; e
- reversão no valor de 233.281 € relativa a ativos fixos tangíveis em curso.

Nas divulgações efetuadas é mencionado que, tendo em conta a atividade da empresa, com natureza de serviço público, o valor recuperável corresponde ao valor de uso cujos fluxos de caixa estimados se baseiam em orçamentos elaborados para o período de dez anos, sendo aprovados pelos gestores. No que respeita às taxas utilizadas, é referido que a taxa de crescimento média ponderada é coerente com as apresentadas nos relatórios do setor onde a entidade se insere e a taxa de desconto é antes de impostos e reflete os riscos específicos relacionados com os ativos em avaliação.

No que respeita ao registo contabilístico da reversão, este foi efetuado nos capitais próprios, nomeadamente, na rubrica Outras Reservas, pelo valor de 1.128.180 € e o restante valor, 1.515.404 € nos resultados do período de 2010. A contabilização na rubrica

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Outras Reservas deriva do facto de parte dos bens relativamente aos quais se verificou a reversão não terem sido adquiridos pela entidade mas sim transferidos de uma outra entidade na data da sua constituição, estando por isso refletidos naquela rubrica o seu valor, o qual é ajustado mediante variações ocorridas.

É de mencionar que no Anexo não existe nota autónoma para Imparidades de Ativos contudo, pode-se considerar que esta temática se encontra devidamente explanada nas restantes notas aqui referidas.

### Parque Expo 98, S.A.

A perda por imparidade registada por esta entidade no período de 2009 está relacionada, de acordo com a Nota 12: Imparidade de Ativos, com o imóvel Parque de Estacionamento do Oceanário, tendo sido contabilizada pelo seu valor total em resultados do período, nomeadamente, 637.346 €

A nota 2: Principais Políticas Contabilísticas apenas faz referência ao critério valorimétrico adotado para os ativos fixos tangíveis, sendo efetuada menção à política de depreciação na nota 7: Ativos Fixos Tangíveis.

Conforme resulta da análise efetuada, a informação incluída no anexo relativamente à temática em causa não é completa.

### ACP – Automóvel Club de Portugal

Na nota 3.2 a) Ativos Fixos Tangíveis, são divulgados os critérios e procedimentos adotados pela entidade relativamente à mensuração dos ativos, às suas depreciações e aos ganhos e perdas originadas pela sua alienação. Na nota 3.2 f) Imparidade de Ativos, a entidade informa os leitores das Demonstrações Financeiras sobre o critério de mensuração de uma imparidade, quando é que esta é registada na contabilidade e em que situação procedem à sua reversão, não divulgando, contudo, o procedimento adotado para o seu reconhecimento contabilístico.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Na nota 8 – Ativos Fixos Tangíveis, a entidade limita-se a apresentar o mapa de movimentos verificados naqueles ativos constando, daquele, a perda por imparidade reconhecida no período de 2010 na rubrica Edifícios e Outras Construções pelo valor de 19.400 € tendo esta sido reconhecida, pelo seu valor total, em resultados do período, conforme Demonstração de Resultados.

A entidade não apresenta qualquer nota autónoma respeitante a divulgações relativas a imparidade de ativos.

Assim como sucede na entidade anteriormente analisada, as informações divulgadas pela **ACP** – Automóvel Club de Portugal deveriam ser mais esclarecedoras.

### *Grupo Salvador Caetano, S.G.P.S., S.A.*

Foi registada por esta entidade, no período de 2010, uma perda por imparidade no valor de 968.980 €. De acordo com a informação divulgada na nota 5. Ativos Fixos Tangíveis, a entidade contratou entidades especializadas independentes para procederem ao apuramento do justo valor de alguns imóveis relativamente aos quais foram identificados indícios de existência de imparidade. Da referida avaliação resultou o registo de uma perda por imparidade pelos montantes de 500.000 € e 150.000 € relativamente a um imóvel existente em Portimão e a outro imóvel sediado em Montijo, respetivamente, os quais se encontravam registados na rubrica Edifícios e Outras Construções.

O restante valor da imparidade relevada, 318.980 €, respeita a bens incluídos na rubrica Equipamento Básico e Ferramentas tendo sido, o valor total da perda por imparidade verificada no período de 2010, reconhecido em resultados do período.

Apesar de na nota 18. Provisões e Perdas por Imparidade Acumuladas não ser efetuada qualquer referência às imparidades reconhecidas relativamente aos ativos fixos tangíveis, considera-se que as informações com maior relevância constam da nota anteriormente referida.

No que respeita às políticas contabilísticas, a entidade, na nota 3.3 Principais Critérios

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Valorimétricos, nomeadamente nas alíneas a) Ativos Fixos Tangíveis e f) Imparidade de Ativos, excepto Goodwill, presta as devidas informações.

### **Portucel – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A.**

A referida entidade reconhece, no período de 2009, uma reversão de perda por imparidade no valor de 1.252.082 € e no ano de 2010 uma perda por imparidade no montante de 2.729.133 € ambas refletidas, na sua totalidade, diretamente em resultados do período.

Analizadas as notas autónomas para divulgação das informações sobre os ativos fixos tangíveis e imparidades, nomeadamente, a nota 6. Ativos Fixos Tangíveis e a nota 27 Amortizações, Depreciações e Perdas por Imparidade, concluímos que:

- ❑ na primeira, a entidade apenas reflete a perda por imparidade relevada no período de 2010, no quadro de movimentos nos ativos fixos tangíveis apresentado, a qual se verificou em bens que integram a rubrica Equipamento Básico;
- ❑ na segunda, apresenta um quadro onde coloca o valor da reversão reconhecida no ano de 2009 e o montante da imparidade registada no período de 2010, não contendo qualquer outra informação adicional.

Quanto as políticas contabilísticas, a entidade divulga, na nota 3.4 Ativos Fixos Tangíveis e na nota 3.7 Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis excluindo Goodwill, o critério valorimétrico, a política de depreciação e os procedimentos e critérios relativos aos ganhos e/ou perdas resultantes da alienação e às imparidades/reversões.

Mais uma vez se constata que as informações divulgadas no anexo pela entidade são muito genéricas.

### **Semapa – Sociedade de Investimento e Gestão, S.G.P.S., S.A.**

As divulgações constantes da nota 3.1 Ativos Fixos Tangíveis e da nota 3.5 Imparidade de

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Ativos não Correntes, relativas às políticas contabilísticas, constituem informação suficiente relativamente aquela temática.

A nota 11. Amortizações, Depreciações e Perdas por Imparidade constante do Anexo divulgado pela entidade somente menciona, através da sua representação num quadro, o montante da perda por imparidade reconhecida no período de 2010. O mesmo se verifica na nota 15. Ativos Fixos Tangíveis.

Relativamente às divulgações apresentadas no anexo pela entidade **Semapa** – Sociedade de Investimento e Gestão, S.G.P.S., S.A., podemos concluir que são insuficientes.

### *CP – Comboios de Portugal, E.P.E.*

Conforme resulta da análise das Demonstrações Financeiras desta entidade, foi relevada no período de 2010 uma perda por imparidade no valor de 4.101.120 € a qual, de acordo com o divulgado na nota 6. Ativos Fixos Tangíveis, é relativa a bens do Equipamento Básico, não existindo, nesta nota, qualquer outra informação relativamente a esta temática. De acordo com a Demonstração de Resultados divulgada, a referida imparidade foi registada, pela sua totalidade, em resultados do período.

A nota 48. Imparidade de Ativos Depreciáveis/Amortizáveis clarifica que o valor da imparidade contabilizada, nomeadamente, 4.101.120 € resulta da determinação de uma perda por imparidade no montante de 4.476.544 € e do apuramento de uma reversão de perda por imparidade de 375.424 € mencionando ainda que a perda por imparidade está relacionada, essencialmente, com o aumento do número de unidades de material circulante que deixam de ser precisos para o serviço comercial da empresa.

As políticas contabilísticas encontram-se explanadas na nota 3.2.1 Ativos Fixos Tangíveis, a qual informa sobre o critério de valorização, a política de depreciação, os procedimentos relativos ao registo dos subsídios recebidos e sobre o reconhecimento das imparidades.

À semelhança do já referido para outras entidades, constata-se existir, nas divulgações efetuadas no Anexo, insuficiência de informação esclarecedora sobre esta temática.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

### ***TUB – Empresa Transportes Urbanos de Braga – E.M.***

Na nota 3.1.1. Ativos Fixos Tangíveis a entidade divulga, apropriadamente, as políticas contabilísticas adotadas relativamente aqueles ativos.

Esta entidade regista, no período de 2010, uma perda por imparidade no valor de 263.910 € dos quais 115.832 € foram registados em resultado do período e o restante montante em capitais próprios.

De acordo com a nota 3.1.4 Imparidades, os bens relativamente aos quais foi registada a imparidade integram a rubrica Equipamento Básico e foram considerados obsoletos dado se encontrarem em total improdutividade. Com o objetivo de encontrarem potenciais compradores para o equipamento, realizaram uma pesquisa de mercado tendo concluído que não existia ninguém interessado na aquisição pelo que, a entidade determinou que a quantia recuperável seria zero.

Na nota 8. Ativos Fixos Tangíveis é apresentado o mapa de movimentos ocorridos nos ativos fixos tangíveis durante os períodos de 2009 e 2010 e na nota 11. Imparidade de Ativos é refletido, num quadro, o valor registado em resultados e o montante relevado em captais próprios.

### **V.6. Conclusões**

Não há qualquer dúvida relativamente ao facto de que as Demonstrações Financeiras deverão dar uma imagem verdadeira e apropriada das entidades que as divulgam pelo que, deverão refletir todos os acontecimentos, comerciais e não comerciais, ocorridos.

Com o presente estudo, pretende-se aferir da relevância da inclusão de imparidades e/ou reversões ocorridas nos ativos fixos tangíveis nas Demonstrações Financeiras, e avaliar o seu contributo para a elaboração de informações financeiras reais e fiáveis e, conseqüentemente, úteis e adequadas para a tomada de decisões dos vários utentes. Para o efeito, analisamos o impacto que o registo de uma imparidade/reversão tem nas Demonstrações Financeiras avaliando, desta forma, a sua relevância na obtenção de

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

informação financeira autêntica.

Da análise efetuada, constata-se que o impacto quantitativo do registo de imparidades/reversões relativamente à totalidade das entidades analisadas é o seguinte:

- ❑ ativo não corrente e capital próprio: 76.894.327 € negativo no período de 2010 e 1.169.872.183 € negativo no ano de 2009;
- ❑ resultado líquido: 21.491.305 € negativo no período de 2010 e 93.610.286 € negativo no ano de 2009.

Verifica-se que na maioria das entidades, nomeadamente 80%, o impacto nas contas é negativo, havendo apenas duas entidades que registaram uma reversão de perda por imparidade, nomeadamente, a **APVC** – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A., no período de 2010, e a **Portucel** – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A., no período de 2009.

Este estudo permite –nos ainda mencionar que, apesar de o maior impacto ao nível do ativo fixo corrente e capital próprio ocorrer na entidade **EDIA** – Empresa de Desenvolvimento e Infra – Estruturas do Alqueva, S.A., a maior variação no que respeita ao resultado do período verifica-se na entidade **APVC** – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A.. A primeira entidade regista, no período de 2009, uma perda por imparidade que influencia negativamente o ativo não corrente e o capital próprio em 270,42 % e 398,99 %, respetivamente, correspondendo a uma imparidade no montante de 1.167.937.467 €. A segunda entidade relevou, no período de 2010, uma reversão de perda por imparidade a qual originou uma variação positiva no resultado do período de 504,15 %, equivalendo a 1.515.404 €

De notar que a relevância do impacto provocado pelo registo de uma perda/reversão por uma entidade poderá não ser semelhante para as três grandezas. Na entidade **ACP** – Automóvel Club de Portugal, a imparidade relevada no montante de 19.400 € gera uma variação material no resultado do período, nomeadamente, 14,28% e tem uma influência irrelevante ao nível do ativo não corrente e do capital próprio, 0,07% e 0,10%,

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

respetivamente. O mesmo sucede na entidade **TUB** – Empresa Transportes Urbanos de Braga – E.M. dado que, apesar de o impacto verificado ao nível do resulta do período e do capital próprio ser bastante relevante, nomeadamente, 404,54% e 79,56%, respetivamente, a alteração ocorrida no ativo não corrente não é muito significativa (3,58%).

No que respeita ao impacto quantitativo, e com base na análise efetuada, pode-se ainda concluir que a relevação contabilística de uma imparidade/reversão pode alterar a natureza do capital próprio e do resultado do período, ou seja, entidades apresentam capital próprio negativo o qual seria positivo se não tivessem registado uma perda por imparidade, como é o caso da **EDIA** – Empresa de Desenvolvimento e Infra – Estruturas do Alqueva, S.A e entidades que obtiveram um resultado do exercício negativo sendo que este seria positivo se a perda por imparidade fosse excluída das contas e vice-versa, em consequência da contabilização de uma reversão, conforme se verifica nas entidades **EDIA** – Empresa de Desenvolvimento e Infra – Estruturas do Alqueva, S.A. e **APVC** – Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A., respetivamente.

Por fim, e relativamente ao segundo objetivo deste estudo, podemos concluir que apenas 40% das entidades divulgam detalhadamente as informações respeitantes à temática em análise. De facto, constata-se que em 60% das entidades há uma limitação da informação divulgada no Anexo, a qual poderá colocar em causa o cumprimento integral da norma NCRF 12 - Imparidade de Ativos, assim como qualificar de insuficiente as informações com base nas quais os utentes das Demonstrações Financeiras tomam as suas decisões.

Assim, parece comprovada a utilidade deste estudo uma vez que, com base no mesmo, se conseguiu demonstrar que a temática imparidades/reversões de ativos fixos tangíveis assume grande importância na realidade contabilística das entidades dado que, o seu registo contabilístico poderá originar variações quantitativas bastante relevantes nas contas. Por outro lado, permitiu alertar para o facto de que as informações divulgadas por algumas entidades não têm a qualidade devida, procedimento que importa alterar.

#### ***IV. Conclusões***

Apesar do presente trabalho versar, em particular, sobre as imparidades dos ativos fixos tangíveis, é notório que o conceito de imparidade de ativos se relaciona com a maioria dos ativos, caracterizando-se pela sua transversalidade no seio do SNC. Assim, esta temática assume uma grande relevância no contexto contabilístico devendo ser adequadamente compreendida e aplicada pelos devidos profissionais.

O valor pelo qual os ativos fixos tangíveis estão representados nas DF's, a cada data de relato, deverá evidenciar, de forma fidedigna, o montante dos benefícios económicos futuros que se espera que o ativo gere.

Desta forma, as entidades devem, à data de cada balanço, avaliar se existe qualquer evento ou circunstância que indique que um ativo fixo tangível possa estar em imparidade e, sempre que se verifique a existência de indicadores, proceder ao teste de imparidade o qual se traduz em determinar a quantia recuperável e comparar com a quantia escriturada. Sempre que esta é superior, conclui-se que o ativo está em imparidade devendo-se proceder ao reconhecimento da perda por imparidade.

A perda por imparidade a reconhecer corresponde ao valor do excedente da quantia escriturada relativamente à quantia recuperável e é reconhecida em resultados e/ou nos capitais próprios. Se, após o reconhecimento de uma perda por imparidade, a quantia recuperável determinada é superior à quantia escriturada, conclui-se que houve uma reversão da perda por imparidade reconhecida a qual também é registada nos resultados e/ou nos capitais próprios pelo valor correspondente à diferença entre aquelas duas quantias existindo, no caso da reversão, um limite de valor para o montante a reconhecer.

Relativamente às divulgações a efetuar, concluímos que, dada a subjetividade e a incerteza associada à temática, é exigido uma ampla e clara explicação de todo o processo inerente à determinação da perda/reversão.

Ao nível fiscal, e como é evidente, as imparidades influenciam o valor do imposto corrente. Contudo, também poderá dar origem a impostos diferidos, nos casos em que a

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Administração Fiscal considerar que não estão reunidas as condições para que a perda seja considerada gasto fiscal.

Dado que esta rubrica poderá constituir um meio de manipulação de resultados, quer pelo facto da entidade não aplicar, indevidamente, o normativo, quer pela entidade o aplicar de forma indevida ou incorreta, por exemplo, através da utilização de pressupostos, critérios e métodos de valorização não inteiramente realistas mas sim convenientes para os resultados que se visam obter, o ROC deverá dispor, direta ou indiretamente, de todos os conhecimentos necessários para avaliar esta temática e proceder a uma análise minuciosa desta, de forma a concluir se o tratamento valorimétrico e contabilístico aplicado pela entidade conduzem à apresentação de uma posição financeira e de um resultado verdadeiro

O resultado do estudo desenvolvido, o qual têm como objetivo evidenciar os efeitos das perdas/reversões por imparidade nas Demonstrações Financeiras, relevou, por um lado, que o seu reconhecimento poderá originar alterações de valor relevantes no ativo não corrente, resultado líquido e nos capitais próprios, podendo até levar a que aquelas grandezas assumam uma natureza oposta à que assumiriam se não houvesse o registo da imparidade/reversão e, por outro lado, que as divulgações efetuadas no Anexo relativamente a esta rubrica nem sempre cumprem o estipulado no respetivo normativo, verificando-se serem incompletas e pouco esclarecedoras em algumas empresas.

É de realçar que, para além do relevante impacto que pode existir, verifica-se que há um elevado grau de complexidade inerente à temática imparidades, o qual deriva de fatores tais como, a incerteza e a subjetividade subjacentes à mensuração da imparidade, nomeadamente, nas estimativas dos fluxos de caixa futuros, na determinação da taxa de desconto, entre outros, influenciando a qualidade da informação divulgada.

Assim, é imprescindível uma atenção e análise cuidadosa por parte de quem elabora e de quem audita as Demonstrações Financeiras, de forma a que estas espelhem as perdas/reversões reais, no propósito de obtenção de informação financeira autêntica e fidedigna, tornando-se também essencial uma clara explicitação, por parte do Órgão de Gestão, dos procedimentos, pressupostos e métodos utilizados relativamente a esta rubrica.

## ***Bibliografia***

Aviso n.º 15 655/2009 de 07 de Setembro. Norma Contabilística de Relato Financeira 12 – Imparidade de Activos. *Diário da República n.º 173 – II Série*. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Lisboa.

Aviso n.º 15 655/2009 de 07 de Setembro. Norma Contabilística de Relato Financeira 25 – Imposto sobre o rendimento. *Diário da República n.º 173 – II Série*. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Lisboa.

Cipriano, J. (2009). *SNC: imparidade de ativos e contingências – imparidade de ativos, seu reconhecimento, apresentação e divulgação – módulo III*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. Porto.

Costa, C. (2010). *Auditoria financeira – teoria & prática*. 9ª edição, Rei dos Livros, Lda. Lisboa.

Gomes, J. e Pires, J. (2011). *SNC – sistema de normalização contabilística – teoria e prática*. 4ª edição, Vida Económica – Editorial, SA. Porto.

Guimarães, J. (2011). *Estudos sobre a normalização contabilística em Portugal*. Vida Económica – Editorial, S.A.. Porto.

International Federation of Accountants. (2010). *Manual das normas internacionais de controlo de qualidade, auditoria, revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados*. New York.

Martins, A. (2010). *Justo valor e imparidade em ativos fixos tangíveis e intangíveis*. Edições Almedina, SA. Coimbra

Martins, P.F. (2010). *Imparidade de Activos e o papel da Auditoria Interna*. Acedido em 7 de Dezembro de 2011, no Web site do: Instituto Superior de Contabilidade e Administração – Universidade de Aveiro: <http://ria.ua.pt/handle/10773/3538>.

## **Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis aspectos contabilísticos, fiscais e de auditoria**

---

Morais, A. (2010). *SNC – sistema de normalização contabilística*. APECA. Maia.

Regulamento (CE) n.º 1126/2008 de 03 de Novembro. Norma Internacional de Contabilidade 36 – Imparidade de Ativos. Comissão das Comunidades Europeias. Bruxelas.

Ricardo, J.F. (2012). *Direito tributário 2012*. 14ª edição, Vida Económica – Editorial, SA. Porto.

Rocha, L.M. (2010). *Os testes de imparidade e as técnicas de avaliação de empresas*. Acedido em 12 de Dezembro de 2011, no Web site da: Faculdade de Economia do Porto: <http://www.fep.up.pt/docentes/Irocha>.

Rodrigues, J. (2009). *Sistema de normalização contabilística explicado*. Porto Editora. Porto.

Rodrigues, J. (2011). *Imparidade de ativos fixos tangíveis e intangíveis*. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Porto.

S.A, V. (2010). *Sistema de normalização contabilística – jornadas de contabilidade e fiscalidade*. Vida Económica – Editorial, S.A.. Porto.

Silva, E. e Silva, A. (2011). *SNC – manual de contabilidade*. 2ª edição, Rei dos Livros, Lda. Lisboa.

Soares, J. (2010). *Sistema de normalização contabilística – questões e casos práticos*. Plátano Editora, S.A.. Lisboa.